EUROPESE COMMISSIE
DIRECTORAAT-GENERAAL
BELASTINGEN EN DOUANE-UNIE
Indirecte belastingen en fiscaal beheer
Belasting over de toegevoegde waarde

Gepubliceerd op 3 april 2014

Toelichting

op

de wijzigingen van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden

(Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad)

Disclaimer: deze toelichting is niet wettelijk bindend en vormt uitsluitend een praktische en informele leidraad voor de toepassing van de EU-wetgeving volgens het directoraat-generaal Belastingen en douane-unie van de Commissie.

De toelichting is bedoeld om een beter inzicht in de EU-btw-wetgeving te verschaffen. Zij is door de diensten van de Commissie opgesteld en is, zoals reeds in de disclaimer op de eerste bladzijde vermeld, niet wettelijk bindend.

Deze toelichting is niet allesomvattend. Dit wil zeggen dat, hoewel de toelichting veel gedetailleerde informatie bevat, bepaalde elementen er toch niet in aan bod komen.

Aan elke gebruiker van de toelichting die in een specifiek onderwerp is geïnteresseerd, wordt aangeraden en aanbevolen om het volledige hoofdstuk te lezen waarin het desbetreffende onderwerp wordt behandeld.

- **Waarom een toelichting?**

Deze toelichting is bedoeld om een **beter inzicht te verschaffen in de wetgeving die door de EU is aangenomen**. In dit geval gaat het voornamelijk om Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad van 7 oktober 2013 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft de plaats van een dienst. De toelichting wordt bijna negen maanden voor de invoeringsdatum van de nieuwe regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten, namelijk 1 januari 2015, bekendgemaakt en zal de lidstaten en het bedrijfsleven naar verwachting beter in staat stellen zich op de komende wijzigingen voor te bereiden en er zich tijdig aan aan te passen en dit op een meer eenvormige manier.

- **Wat vindt u in de toelichting?**

De "toelichting" is bedoeld als een **ondersteunend instrument** dat kan worden gebruikt om de praktische toepassing van de nieuwe regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten te verduidelijken. Zij helpt bepaalde kwesties die in de artikelen van Uitvoeringsverordening 1042/2013 worden behandeld, beter te begrijpen.

- **Kenmerken van de toelichting**

De toelichting is het resultaat van samenwerking: zij wordt weliswaar uitgegeven door het directoraat-generaal Belastingen en douane-unie (DG TAXUD) en op zijn website geplaatst, maar is het resultaat van besprekingen met de lidstaten en het bedrijfsleven. De lidstaten en het bedrijfsleven hebben eerst een bijdrage geleverd door hun voorstellen naar de Commissie te zenden en daarna via een Fiscalis-seminar in Nederland. Ten slotte zijn de lidstaten erover geraadpleegd in het btw-comité en het bedrijfsleven in een ad-hocvergadering. Er moet echter worden verduidelijkt dat de diensten van de Commissie niet gebonden waren door de door de lidstaten of het bedrijfsleven geformuleerde standpunten.

Deze toelichting is niet wettelijk bindend. Zij vormt uitsluitend een praktische en informele leidraad voor de toepassing van de EU-wetgeving volgens DG TAXUD. Ze vertegenwoordigt de standpunten van de Commissie niet en de Commissie is evenmin gebonden door de erin vermelde standpunten.

De toelichting is geen vervanging van de richtsnoeren van het btw-comité, die in het wetgevingsproces hun eigen rol hebben. Bovendien is het mogelijk dat het btw-comité in de toekomst hierover richtsnoeren zal uitgeven.

Naar verwachting zullen na verloop van tijd de jurisprudentie, de richtsnoeren van het btw-comité en de praktijk de standpunten uit deze toelichting aanvullen.

De lidstaten mogen ook hun eigen nationale richtsnoeren voor de toepassing van de nieuwe btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten opstellen.

De toelichting is niet allesomvattend: er worden alleen bepaalde vraagstukken besproken waarvoor het wenselijk leek meer uitleg te geven.

De toelichting is een werk in uitvoering: ze is geen eindproduct, maar geeft de stand van zaken op een bepaald ogenblik weer, met de kennis en ervaring die op dat ogenblik voorhanden zijn.

INHOUDSOPGAVE

1. BELANGRIJKSTE ELEMENTEN VAN DE EUROPESE BTW-WIJZIGINGEN DIE IN 2015 IN WERKING TREDEN 11

1.1. Algemene achtergrond 11

1.2. Transacties waarop de wijzigingen van 2015 betrekking hebben 11

1.3. Transacties waarop de wijzigingen van 2015 geen betrekking hebben 12

1.4. Voorbereiding op de wijzigingen van 2015 12

1.5. Relevante rechtshandelingen 13

1.6. Glossarium 14

2. TELECOMMUNICATIEDIENSTEN, OMROEPDIENSTEN EN ELEKTRONISCHE DIENSTEN (ARTIKELEN 6 BIS, 6 TER, 7 EN BIJLAGE I) 16

2.1. Relevante bepalingen 16

2.2. Waarom was er behoefte aan verduidelijking? 16

2.3. Wat doen de bepalingen? 17

2.3.1. Telecommunicatiediensten 17

2.3.2. Omroepdiensten 17

2.3.3. Elektronische diensten 19

2.4. Gedetailleerde vraagstukken die uit deze bepalingen voortvloeien 19

2.4.1. Telecommunicatiediensten 19

2.4.1.1. Kunnen helpdeskdiensten als telecommunicatiediensten worden beschouwd? 19

2.4.2. Omroepdiensten 20

2.4.2.1. Wanneer vallen programma's onder de noemer "aangeboden aan het grote publiek"? 20

2.4.2.2. Wanneer zijn programma's "voor gelijktijdig beluisteren of bekijken" bedoeld? 20

2.4.2.3. Wat is het verschil tussen omroepdiensten en programma's op verzoek? 21

2.4.3. Elektronische diensten 21

2.4.3.1. Kunnen prijsvergelijkingsdiensten en soortgelijke websites als elektronische diensten worden beschouwd? 21

2.4.3.2. Wat valt niet onder elektronische diensten: sommige diensten van tastbare aard die online worden geboekt 21

2.4.3.3. Dekt de verwijzing naar "die online worden geboekt" boekingen via eender welk toestel? 22

2.4.4. De drie diensten in het algemeen 22

2.4.4.1. Wat als de diensten met andere dienstverrichtingen of goederenleveringen worden gebundeld? 22

3. ELEKTRONISCHE DIENSTEN EN VIA HET INTERNET AANGEBODEN TELEFOONDIENSTEN, VERRICHT DOOR EEN TUSSENPERSOON (ARTIKEL 9 BIS) 23

3.1. Relevante bepaling 23

3.2. Achtergrond 23

3.3. Waarom was er behoefte aan verduidelijking? 23

3.4. Wat doet de bepaling? 24

3.4.1. Vastgelegd vermoeden 24

3.4.2. Weerleggen van het vermoeden 25

3.4.3. Toepassing van het vermoeden – gedetailleerde indicatoren 28

3.4.4. Wanneer toepassing van het vermoeden uitsluiten – verwerking van betalingen 33

3.4.5. Voorwaarden voor het weerleggen van het vermoeden 34

3.4.6. Wanneer het vermoeden niet kan worden weerlegd 35

3.4.7. Hoe te handelen wanneer minstens één tussenpersoon in de keten het vermoeden weerlegt? 36

3.4.8. Hoe geldt het vermoeden voor telefoondiensten die via het internet worden aangeboden? 44

3.5. Gedetailleerde vraagstukken die uit deze bepaling voortvloeien 44

3.5.1. Wanneer is artikel 9 bis van toepassing? – de grafiek 44

3.5.2. Waarom wordt dit vermoeden niet bij de andere vermoedens geplaatst? 45

3.5.3. Waarom geldt dit vermoeden niet voor omroepdiensten? 45

3.5.4. Wat zijn telecommunicatienetwerken? 46

3.5.5. Wat is een interface of een portaal? 46

4. PLAATS WAAR EEN NIET-BELASTINGPLICHTIGE RECHTSPERSOON IS GEVESTIGD (ARTIKEL 13 BIS) 47

4.1. Relevante bepaling 47

4.2. Achtergrond 47

4.3. Waarom was er behoefte aan verduidelijking? 47

4.4. Wat doet de bepaling? 48

5. STATUS VAN EEN AFNEMER DIE ZIJN INDIVIDUELE BTW-IDENTIFICATIENUMMER NIET HEEFT VERSTREKT (ARTIKEL 18) 49

5.1. Relevante bepaling 49

5.2. Achtergrond 49

5.3. Waarom was er behoefte aan verduidelijking? 49

5.4. Wat doet de bepaling? 50

5.5. Gedetailleerde vraagstukken die uit deze bepaling voortvloeien 51

5.5.1. Is een dienstverrichter verplicht om een afnemer zonder btw-identificatienummer als een eindafnemer te behandelen? 51

5.5.2. Hoe moet een dienstverrichter een afnemer behandelen die buiten de Europese Unie is gevestigd? 51

5.5.3. Waarom is in artikel 18, lid 2, "kan" in plaats van "moet" gebruikt? 51

5.5.4. Wat zijn de gevolgen als de dienstverrichter beslist geen gebruik te maken van de optie die artikel 18, lid 2, tweede alinea, hem biedt? 52

5.5.5. Wat moet de dienstverrichter doen als de afnemer hem zijn btw-identificatienummer later meedeelt? 52

5.5.6. Wanneer moet de afnemer zijn btw-identificatienummer meedelen? 52

5.5.7. Kan een afnemer die een belastingplichtige is, maar door de dienstverrichter als een niet-belastingplichtige is behandeld, de btw terugkrijgen die de dienstverrichter hem heeft aangerekend? 52

5.5.8. Wat moet er gebeuren wanneer een afnemer een btw-identificatienummer meedeelt, maar de dienstverrichter twijfels heeft over de status van de afnemer of de hoedanigheid waarin hij handelt? 53

5.5.9. Is er een tegenstrijdigheid tussen de optie die overeenkomstig artikel 18, lid 2, tweede alinea, wordt geboden, en het feit dat in sommige lidstaten het btw-identificatienummer op de factuur moet worden vermeld opdat de dienstverrichter bij grensoverschrijdende dienstverrichtingen facturen zonder btw kan opmaken? 53

6. AFNEMER DIE IN MEER DAN ÉÉN LAND IS GEVESTIGD OF ZIJN WOONPLAATS IN ÉÉN LAND EN ZIJN GEBRUIKELIJKE VERBLIJFPLAATS IN EEN ANDER LAND HEEFT (ARTIKEL 24) 54

6.1. Relevante bepaling 54

6.2. Achtergrond 54

6.3. Waarom was er behoefte aan verduidelijking? 54

6.4. Wat doet de bepaling? 54

6.5. Gedetailleerde vraagstukken die uit deze bepaling voortvloeien 55

6.5.1. Hoe moeten de vermoedens uit de artikelen 24 bis en 24 ter worden toegepast wanneer de afnemer in meer dan één land is gevestigd of zijn woonplaats in één land en zijn gebruikelijke verblijfplaats in een ander land heeft? 55

6.5.2. Hoe moet artikel 24 septies in verband met bewijsstukken worden toegepast, indien de afnemer in meer dan één land is

gevestigd of zijn woonplaats in één land en zijn gebruikelijke verblijfplaats in een ander land heeft? ... 55

7. VERMOEDENS BETREFFENDE DE PLAATS VAN VESTIGING VAN DE AFNEMER (ARTIKELEN 24 BIS EN 24 TER) ... 56

7.1. Relevante bepalingen ... 56

7.2. Achtergrond ... 56

7.3. Waarom was er behoefte aan verduidelijking? ... 56

7.4. Wat doen de bepalingen? ... 57

7.4.1. Vermoeden dat zowel op b2b- als op b2c-dienstverrichtingen van toepassing is ... 57

7.4.1.1. Digitale dienstverrichtingen op een fysieke plaats van de dienstverrichter ... 58

7.4.1.2. Digitale dienstverrichtingen op een fysieke plaats van de dienstverrichter aan boord van een vervoermiddel ... 59

7.4.2. Vermoedens die alleen op b2c-dienstverrichtingen van toepassing zijn ... 60

7.4.2.1. Digitale dienstverrichtingen via een vaste lijn ... 61

7.4.2.2. Digitale dienstverrichtingen via mobiele netwerken ... 61

7.4.2.3. Digitale dienstverrichtingen waarvoor het gebruik van een decoder is vereist ... 62

7.4.2.4. Overige digitale dienstverrichtingen ... 62

7.5. Gedetailleerde vraagstukken die uit deze bepalingen voortvloeien ... 63

7.5.1. Wat is de interactie tussen de verschillende vermoedens? – de grafiek ... 63

7.5.2. Wat wordt verstaan onder een wifi-hotspot? ... 64

7.5.3. Geldt het vermoeden voor dienstverrichtingen op een fysieke plaats ook voor voorafbetaalde diensten? ... 64

7.5.4. Welk vermoeden heeft voorrang indien verschillende vermoedens met elkaar in botsing kunnen komen? ... 65

7.5.5. Hoe moeten via een simkaart verrichte diensten worden behandeld indien de mobiele landencode ook gebieden dekt waar de Europese btw niet geldt? ... 65

7.5.6. Hoe moet de verwijzing naar een "vaste lijn" worden begrepen? ... 66

8. WEERLEGGEN VAN VERMOEDENS (ARTIKEL 24 QUINQUIES) ... 67

8.1. Relevante bepaling ... 67

8.2. Achtergrond ... 67

8.3. Waarom was er behoefte aan verduidelijking? ... 67

8.4. Wat doet de bepaling? ... 67

8.4.1. Weerlegging door de dienstverrichter 67

8.4.2. Weerlegging door een belastingdienst..... 68

8.5. Gedetailleerde vraagstukken die uit deze bepaling voortvloeien 69

8.5.1. Is de dienstverrichter verplicht naar verder bewijs te zoeken wanneer een vermoeden van toepassing is? 69

8.5.2. Kunnen vermoedens altijd worden weerlegd? 69

8.5.3. Is het mogelijk om het vermoeden uit artikel 24 bis te weerleggen wanneer de dienst voor een belastingplichtige wordt verricht?..... 70

8.5.4. Kan het vermoeden uit artikel 24 bis worden weerlegd wanneer een lidstaat de regel van het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie uit artikel 59 bis van de btw-richtlijn toepast? 70

9. BEWIJS VOOR DE VASTSTELLING VAN DE PLAATS VAN VESTIGING VAN DE AFNEMER EN WEERLEGGING VAN VERMOEDENS (ARTIKEL 24 SEPTIES)..... 72

9.1. Relevante bepalingen..... 72

9.2. Achtergrond..... 72

9.3. Waarom was er behoefte aan verduidelijking? 72

9.4. Wat doet de bepaling? 72

9.5. Gedetailleerde vraagstukken die uit deze bepaling voortvloeien 73

9.5.1. Wat valt onder het begrip "andere zakelijk relevante gegevens"?..... 73

9.5.2. Wat mag als "factuuradres" worden beschouwd en wat niet?..... 74

9.5.3. Wat is de relatie tussen artikel 24 septies (lijst van bewijsstukken) en artikel 24 quinquies, lid 1 (weerlegging van een specifiek vermoeden door de dienstverrichter)? 74

9.5.4. Hoe uitvoerig moet de dienstverrichter te werk gaan bij het verifiëren van de bewijsstukken? 75

9.5.5. Wanneer zijn twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken nodig en wanneer drie?..... 75

9.5.6. Wat als de bewijsstukken tegenstrijdig zijn?..... 76

9.5.7. Wat als de dienstverrichter in het kader van artikel 24 ter, onder d), niet over twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken beschikt? 77

9.5.8. Wat zijn de aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik door een dienstverrichter waarvan sprake is in artikel 24 quinquies, lid 2? 77

9.5.9. In welke mate mag de dienstverrichter zich verlaten op informatie verstrekt door derden (in het bijzonder een aanbieder van betalingsdiensten)? 77

9.5.10. Toepassing van de regels inzake gegevensbescherming in het licht van de btw-wijzigingen die in 2015 van kracht worden 77

10. DIENSTVERRICHTING IN HOTELS EN OP SOORTGELIJKE PLAATSEN (ARTIKEL 31 QUATER)..... 79

10.1. Relevante bepaling 79

10.2. Waarom was er behoefte aan verduidelijking? 79

10.3. Wat doet de bepaling? 79

11. VERSTREKKING VAN TOEGANGSBEWIJZEN DOOR EEN TUSSENPERSOON (ARTIKEL 33 BIS)..... 80

11.1. Relevante bepaling 80

11.2. Achtergrond..... 80

11.3. Waarom was er behoefte aan verduidelijking? 80

11.4. Wat doet de bepaling? 80

11.5. Gedetailleerde vraagstukken die uit deze bepaling voortvloeien 81

11.5.1. Waar moeten online geboekte toegangsbewijzen worden belast? 81

12. OVERGANGSBEPALINGEN (ARTIKEL 2 VAN VERORDENING 1042/2013)..... 82

12.1. Relevante bepaling 82

12.2. Achtergrond..... 82

12.3. Waarom was er behoefte aan verduidelijking? 82

12.4. Wat doet de bepaling? 83

12.5. Gedetailleerde vraagstukken die uit deze bepaling voortvloeien 83

12.5.1. Vooruitbetalingen voordat de dienstverrichting plaatsvindt 83

12.5.2. Welke invloed heeft de uitreiking van een factuur op de plaats van een dienst? 84

12.5.3. Welk niveau van bewijs is vereist om aan te tonen dat een belastbaar feit heeft plaatsgevonden of een betaling is gedaan voor 1 januari 2015?..... 85

12.5.4. Lijst van voorbeelden 85

13. RELEVANTE WETTELIJKE BEPALINGEN 87

13.1. Btw-richtlijn 87

13.2. Btw-uitvoeringsverordening..... 88

13.3. Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad..... 97

1. BELANGRIJKSTE ELEMENTEN VAN DE EUROPESE BTW-WIJZIGINGEN DIE IN 2015 IN WERKING TREDEN

1.1. Algemene achtergrond

Vanaf 1 januari 2015 moeten alle verrichtingen van telecommunicatiediensten, omroepdiensten en langs elektronische weg verrichte diensten worden belast op de plaats waar de afnemer is gevestigd. Ten einde te garanderen dat deze diensten correct worden belast, moeten EU- en niet-EU-ondernemingen de status van hun afnemer (belastingplichtige of niet-belastingplichtige) bepalen, evenals de plaats waar die afnemer is gevestigd (in welke EU-lidstaat of buiten de EU).

Deze verandering vloeit voort uit de wijzigingen van de regels wat betreft de plaats van een dienst in het Europese btw-stelsel die in 2008 als onderdeel van het "btw-pakket"[1]zijn aangenomen.

De onderliggende reden om deze wijzigingen door te voeren, is ervoor te zorgen dat de btw-behandeling van deze diensten in overeenstemming is met een van de hoofdbeginselen van de btw, namelijk dat de inkomsten, aangezien het om een verbruiksbelasting gaat, toekomen aan de lidstaat waar de goederen of diensten worden verbruikt.

Voor niet-EU-ondernemingen die telecommunicatiediensten, omroepdiensten of langs elektronische weg verrichte diensten voor afnemers in de Europese Unie verrichten, garanderen de huidige regels al dat deze worden belast in het land waar de afnemer is gevestigd.

Tot eind 2014 worden dienstverrichtingen voor eindafnemers (b2c) door EU-ondernemingen belast in de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd. Dit houdt in dat bij dienstverrichtingen voor eindafnemers ondernemingen die in een lidstaat met een lager btw-tarief zijn gevestigd, een concurrentievoordeel hebben ten opzichte van ondernemingen uit andere lidstaten. De nieuwe regels waarbij de dienstverrichting wordt belast in de lidstaat waar de afnemer is gevestigd, zullen vanaf 2015 voor concurrentieneutraliteit zorgen en zouden ook moeten garanderen dat de btw-inkomsten aan de lidstaat van verbruik toekomen.

1.2. Transacties waarop de wijzigingen van 2015 betrekking hebben

De verschillende delen van het btw-pakket treden in werking tussen 2010 en 2015. De belangrijkste wijzigingen vonden plaats in 2010 en omvatten twee algemene regels wat betreft de plaats van een dienst: de artikelen 44 en 45 van de btw-richtlijn. Het laatste deel van het btw-pakket wat betreft voor eindafnemers verrichte telecommunicatiediensten, omroepdiensten en langs elektronische weg verrichte diensten treedt in 2015 in werking.

In overeenstemming met artikel 44 worden tussen ondernemingen (b2b) verrichte diensten belast op de plaats waar de belastingplichtige afnemer is gevestigd. Dit geldt ook voor telecommunicatiediensten, omroepdiensten en langs elektronische weg verrichte diensten. Daar blijft alles in 2015 dus bij het oude.

---

[1] Zie Richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst (PB L 44, 20.2.2008, blz. 11).

Volgens artikel 45 worden door een onderneming voor een eindafnemer (b2c) verrichte diensten belast in de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd. Bijgevolg vallen telecommunicatiediensten, omroepdiensten en langs elektronische weg verrichte diensten die een in de EU gevestigde dienstverrichter voor een niet-belastingplichtige die ook in de EU is gevestigd of er zijn verblijfplaats heeft, verricht, onder de algemene regel en zijn ze belastbaar in de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd. Volgens de artikelen 58, 59 en 59 ter (tot 31 december 2014) worden deze diensten aan en uit derde landen belast in het land waar de afnemer is gevestigd of zijn verblijfplaats heeft.

Vanaf 1 januari 2015 zullen, door de wijzigingen van artikel 58, b2c-verrichtingen van telecommunicatiediensten, omroepdiensten en langs elektronische weg verrichte diensten in alle gevallen belastbaar zijn in het land van de afnemer, ongeacht waar de dienstverrichter is gevestigd.

Indien de verrichte diensten buiten de Europese Unie worden verbruikt, kunnen de lidstaten beslissen om gebruik te maken van de regel betreffende het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie uit artikel 59 bis, onder a), en de dienstverrichting niet te belasten. De lidstaten kunnen de regel betreffende het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie uit artikel 59 bis, onder b), slechts toepassen om diensten te belasten die werkelijk op hun grondgebied worden verbruikt als deze diensten worden verricht voor afnemers die in een derde land zijn gevestigd. Deze regel geldt niet voor dienstverrichtingen voor afnemers die in een lidstaat van de Europese Unie zijn gevestigd.

1.3. Transacties waarop de wijzigingen van 2015 geen betrekking hebben

Het begrip "e-commerce" in zijn gebruikelijke betekenis betreft allerlei soorten economische activiteiten, waaronder ook goederenlevering of dienstverrichtingen via elektronische systemen zoals het internet. De btw-wijzigingen die op 1 januari 2015 in werking treden, gelden niet voor al deze activiteiten. Zo gelden ze in het bijzonder niet voor de volgende activiteiten: 1) de levering van goederen (inclusief verkoop op afstand) waarbij alleen om de bestelling te plaatsen gebruik wordt gemaakt van elektronische systemen, en 2) de verrichting van **andere** diensten **dan** telecommunicatiediensten, omroepdiensten en langs elektronische weg verrichte diensten. Deze soorten transacties vallen niet onder de regelingen voor het mini-éénloketsysteem.

Het toepassingsgebied van de btw-wijzigingen van 2015 is beperkt en heeft, zoals hierboven uiteengezet, **enkel** betrekking op telecommunicatiediensten, omroepdiensten en langs elektronische weg verrichte diensten. Deze wijzigingen zijn enkel relevant indien de afnemer een niet-belastingplichtige is.

1.4. Voorbereiding op de wijzigingen van 2015

Kort nadat het btw-pakket was aangenomen, heeft de Commissie diverse stappen ondernomen om tot een meer geharmoniseerde benadering op EU-niveau voor deze nakende wijzigingen te komen. In het geval van telecommunicatiediensten, omroepdiensten en langs elektronische weg verrichte diensten heeft de Commissie vooral het nodige wettelijke kader voorbereid om een vlotte overgang naar de nieuwe belastingregels te garanderen. Deze werkzaamheden richtten zich zowel op het mini-éénloketsysteem, het webportaal waar een dienstverrichter de in een lidstaat waar hij niet is gevestigd verschuldigde btw kan aangeven, als op de toepassing van de eigenlijke plaats-van-dienst-regels.

Wat betreft het **mini-éénloketsysteem** hebben de diensten van de Commissie[2] al een praktische gids in alle talen van de Europese Unie en in het Japans, Chinees en Russisch opgesteld en bekendgemaakt. Bovendien worden momenteel aanbevelingen betreffende de coördinatie van de controle op het mini-éénloketsysteem opgesteld en is het de bedoeling om de voor het bedrijfsleven relevante aanbevelingen op de website van het DG TAXUD bekend te maken.

Wat betreft **de plaats-van-dienst-regels** is het laatste juridische element in dit pakket van maatregelen dat noodzakelijk is om de uitvoering van de wijzigingen van 2015 mogelijk te maken, Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad van 7 oktober 2013 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 (de btw-uitvoeringsverordening)[3].

De maatregelen die in de btw-uitvoeringsverordening worden opgenomen, hebben uitsluitend tot doel de manier te verduidelijken waarop de plaats-van-dienst-regels bij telecommunicatiediensten, omroepdiensten en langs elektronische weg verrichte diensten, zoals vastgelegd in de btw-richtlijn, moeten worden begrepen en toegepast.

Alle andere regels van de btw-richtlijn (bijvoorbeeld betreffende de territoriale werkingssfeer of het belastbaar feit en de verschuldigdheid van de btw) blijven, net als voor elke andere dienstverrichting of goederenlevering, van toepassing, maar bij de beslissing over de juiste btw-behandeling van de drie voornoemde diensten zal rekening moeten worden gehouden met de gevolgen die de bijzondere plaats-van-dienst-regels en het mini-éénloketsysteem kunnen hebben.

Tijdens de besprekingen voorafgaand aan de vaststelling van Verordening 1042/2013 is algemeen erkend dat een meer gedetailleerde toelichting voor het bedrijfsleven en de lidstaten nuttig zou zijn.

Deze toelichting heeft tot doel meer en meer gedetailleerde informatie te verstrekken over de praktische toepassing van de bepalingen die, met het oog op de wijzigingen wat betreft de plaats van een dienst bij telecommunicatiediensten, omroepdiensten en langs elektronische weg verrichte diensten die op 1 januari 2015 in werking zullen treden, in de btw-uitvoeringsverordening worden opgenomen.

1.5. Relevante rechtshandelingen

In deze toelichting wordt onder andere naar de volgende rechtshandelingen verwezen:

- Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij Richtlijn 2008/8/EG (hierna "de btw-richtlijn" genoemd)

- Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van 7 oktober 2013 (hierna de "btw-uitvoeringsverordening" genoemd)

---

[2] Telecommunicatiediensten, omroepdiensten en langs elektronische weg verrichte diensten – Europese Commissie

[3] De bepalingen betreffende de diensten met betrekking tot onroerende goederen worden pas vanaf 1 januari 2017 van kracht.

- Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad van 7 oktober 2013 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 voor wat betreft de plaats van een dienst (hierna "Verordening 1042/2013" genoemd)

Alle relevante wettelijke bepalingen zijn aan het einde van de toelichting opgenomen in de bewoordingen die vanaf 1 januari 2015 van toepassing zullen zijn. U vindt links naar deze bepalingen aan het begin van elk hoofdstuk.

Telkens wanneer naar een artikel van de btw-uitvoeringsverordening wordt verwezen, wordt de verwijzing naar die bepaalde rechtshandeling weggelaten en wordt alleen het artikel vermeld. In alle andere gevallen wordt gespecificeerd naar welke rechtshandeling wordt verwezen.

1.6. Glossarium

Onder "**btw-stelsel**" moet het btw-stelsel van de Europese Unie worden verstaan.

Wanneer in de toelichting wordt verwezen naar "**de plaats waar de afnemer is gevestigd**", moet dit worden verstaan als de plaats (het land) waar de afnemer is gevestigd of waar hij zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft. Hiervoor wordt soms ook de term "plaats van vestiging van de afnemer" gebruikt.

Voor de toepassing van deze toelichting wordt onder "**digitale diensten**" telecommunicatiediensten, omroepdiensten en langs elektronische weg verrichte diensten verstaan.

"**Omroepdiensten**" betreffen diensten bestaande in de levering van audio- en audiovisuele inhoud, zoals radio- of televisieprogramma's die door en onder de redactionele verantwoordelijkheid van een aanbieder van mediadiensten op basis van een programmaschema via communicatienetwerken aan het grote publiek worden aangeboden voor het gelijktijdig beluisteren of bekijken (voor meer informatie zie punt 2.3.2).

"**Langs elektronische weg verrichte diensten**" (hierna "elektronische diensten" genoemd) omvatten diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn en slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen, en zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht (voor meer informatie zie punt 2.3.3).

Als "**telecommunicatiediensten**" worden beschouwd de diensten waarmee de transmissie, uitzending of ontvangst van signalen, geschriften, beelden en geluiden of informatie van allerlei aard per draad, via radiofrequente straling, langs optische weg of met behulp van andere elektromagnetische middelen mogelijk wordt gemaakt, met inbegrip van de daarmee samenhangende overdracht en verlening van rechten op het gebruik van infrastructuur voor de transmissie, uitzending of ontvangst, waaronder het bieden van toegang tot wereldwijde informatienetten (voor meer informatie zie punt 2.3.1).

"**Over-the-top-**diensten": diensten die alleen kunnen worden verricht dankzij een verbinding die via communicatienetwerken tot stand wordt gebracht (d.w.z. dat een onderliggende telecommunicatiedienst noodzakelijk is), en waarbij de fysieke aanwezigheid van de ontvanger op de plaats waar de dienst wordt verricht, dus niet noodzakelijk is.

"**Telecommunicatienetwerken**" zijn netwerken die voor de transmissie van spraak en gegevens kunnen worden gebruikt. Ze omvatten, maar zijn niet noodzakelijk beperkt tot kabelnetwerken, telecomnetwerken en ISP-netwerken (Internet Service Provider). Ze omvatten alle voorzieningen die toegang tot telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten mogelijk maken.

Voor btw-doeleinden zijn de termen "telecommunicatie**netwerken**" en "communicatienetwerken" onderling verwisselbaar. "Mobiele netwerken" (waarnaar wordt verwezen in artikel 24 ter, onder b)) is een subset die volledig onder de telecommunicatienetwerken valt.

Een "**vaste lijn**" omvat elementen die aangesloten zijn op een netwerk dat transmissie en downloaden mogelijk maakt, zoals breedband en Ethernet, en waarbij de installatie van hardware is vereist om met een zekere permanentie een signaal te verzenden/ontvangen (niet bedoeld om gemakkelijk of dikwijls te worden verplaatst). Bijgevolg kan onder deze term elk type kabel vallen dat voor de transmissie van gegevens van of naar het adres wordt gebruikt (bv. koperdraad, glasvezelkabel, breedbandkabel) en ook een satelliet wanneer hierbij de plaatsing van een schotelantenne op het adres is vereist.

Een "**portaal**" is elk type onlinewinkel, website of soortgelijke omgeving die rechtstreeks elektronische diensten aanbiedt aan de afnemer zonder hem naar de website, het portaal enz. van een andere dienstverrichter te leiden om de transactie te voltooien. Bekende voorbeelden hiervan zijn app stores, elektronische marktplaatsen en websites die elektronische diensten verkopen.

Een "**interface**" omvat een portaal, maar is een ruimer begrip. In de computerwereld wordt onder deze term een toestel of een programma verstaan dat het voor twee onafhankelijke systemen of het systeem en de eindgebruiker mogelijk maakt met elkaar te communiceren.

Een "**wifi-hotspot**" moet worden verstaan als een verwijzing naar een specifieke plaats en niet naar een groot geografisch gebied waar wifi wordt aangeboden.

2. TELECOMMUNICATIEDIENSTEN, OMROEPDIENSTEN EN ELEKTRONISCHE DIENSTEN (ARTIKELEN 6 BIS, 6 TER, 7 EN BIJLAGE I)

2.1. Relevante bepalingen

De relevante bepalingen vindt u in de btw-uitvoeringsverordening:

Telecommunicatiediensten:

- artikel 6 bis

Omroepdiensten:

- artikel 6 ter

Elektronische diensten:

- artikel 7
- bijlage I

Telkens wanneer naar een artikel van de btw-uitvoeringsverordening wordt verwezen, wordt de verwijzing naar die bepaalde rechtshandeling weggelaten en wordt alleen het artikel vermeld.

2.2. Waarom was er behoefte aan verduidelijking?

De meeste b2c-verrichtingen zijn belastbaar op de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd. Als de dienstverrichter echter telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten verricht, worden deze vanaf 1 januari 2015 belastbaar in het land waar de afnemer is gevestigd of zijn verblijfplaats heeft.

Om een onderscheid te maken tussen voornoemde en andere diensten, was het nodig om de begrippen telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten te verduidelijken. Zonder dergelijke verduidelijking kan het voor een onderneming moeilijk zijn zeker te weten of ze in het land van de afnemer btw moet aanrekenen.

In de huidige btw-wetgeving van de Europese Unie worden telecommunicatiediensten en elektronische diensten al in zekere mate verduidelijkt. Met betrekking tot omroepdiensten ontbrak echter elke verduidelijking.

Om een zo volledig mogelijk beeld van de betrokken diensten te schetsen, zijn in de btw-uitvoeringsverordening nieuwe bepalingen ingevoegd. Hierdoor zijn de drie soorten diensten nu gedefinieerd en is voor elk van hen een niet-uitputtende lijst opgesteld met concrete voorbeelden van diensten die eronder vallen en diensten die er niet onder vallen.

Deze lijsten zouden zekerheid en samenhang moeten bieden voor zowel de lidstaten als het bedrijfsleven. Zonder zekerheid en samenhang bestaat het risico dat er verschillen ontstaan met betrekking tot het toepassingsgebied van artikel 58 van de btw-richtlijn. Als de ene lidstaat ervan uitgaat dat een bepaalde dienst tot de drie voornoemde soorten diensten behoort, en een andere lidstaat niet, kan dit tot dubbele heffing of niet-heffing

van belastingen leiden. Om dit te vermijden, was het noodzakelijk om de drie soorten diensten in kwestie te definiëren.

Voor de omroep- en elektronische diensten zijn het geen strikt afgebakende definities aangezien er enkel wordt gesteld dat deze begrippen "...*betreffen* ...". Op die manier wordt voldoende flexibiliteit ingebouwd om rekening te houden met toekomstige technologische ontwikkelingen of met nieuwe richtsnoeren van het btw-comité of met uitspraken van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

Er zijn voor de telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten lijsten met voorbeelden opgesteld. Om rechtszekerheid te bieden, is er de voorkeur aan gegeven de op de lijsten vermelde diensten in positieve bewoordingen te beschrijven. Zoals in overweging 3 van Verordening 1042/2013 wordt opgemerkt, zijn deze lijsten niet volledig en moeten ze worden bijgewerkt. Dit wordt duidelijk bevestigd door de gebruikte bewoordingen "… *valt, met name het volgende:* …".

Voor alle diensten die onder een van de opgenomen definities vallen, geldt artikel 58 van de btw-richtlijn. Zij worden dus belastbaar op de plaats van vestiging van de afnemer ongeacht of de dienst met een van de opgegeven voorbeelden overeenkomt. Het gebruik van niet-uitputtende lijsten was noodzakelijk aangezien niet alle bestaande diensten konden worden geïdentificeerd en ook rekening moest worden gehouden met nieuwe soorten diensten die in de toekomst kunnen ontstaan.

2.3. Wat doen de bepalingen?

2.3.1. Telecommunicatiediensten

Het begrip telecommunicatiediensten wordt al in artikel 24, lid 2, van de btw-richtlijn gedefinieerd. Die definitie blijft ongewijzigd.

Om te illustreren welke diensten onder deze definitie vallen, is een lijst van voorbeelden opgesteld. De lijst is niet-uitputtend en is grotendeels afgeleid van voorbeelden die in het btw-comité zijn besproken en overeengekomen. Deze voorbeelden zijn nu opgesomd in artikel 6 bis, lid 1.

Er worden ook voorbeelden gegeven van diensten die niet als telecommunicatiediensten worden beschouwd. Deze lijst vindt u in artikel 6 bis, lid 2. Deze lijst is evenmin volledig noch definitief.

2.3.2. Omroepdiensten

Vóór de vaststelling van Verordening 1042/2013 bevatte de Europese btw-wetgeving geen enkele definitie van omroepdiensten. Een dergelijke definitie is nu opgenomen in artikel 6 ter en er worden eveneens voorbeelden gegeven van diensten die onder de definitie vallen, en van diensten die er niet onder vallen.

De definitie van omroepdiensten is in belangrijke mate afgeleid van de richtlijn audiovisuele mediadiensten[4], zoals vermeld in overweging 2 van Verordening 1042/2013, maar het is niet de bedoeling om de voor regelgevingsdoeleinden ingevoerde definitie te

[4] Richtlijn 2010/13/EU van het Europees Parlement en de Raad van 10 maart 2010 betreffende de coördinatie van bepaalde wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen in de lidstaten inzake het aanbieden van audiovisuele mediadiensten (richtlijn audiovisuele mediadiensten) (PB L 95, 15.4.2010, blz. 1).

kopiëren. Wijzigingen op dit vlak zullen dus geen invloed hebben op de definitie in de btw-uitvoeringsverordening.

Een basisbeginsel van de EU-wetgeving is dat begrippen consistent in de hele wetgeving moeten worden toegepast. Dit houdt in dat een begrip zoals omroepdiensten in de btw-wetgeving van de Europese Unie niet alleen relevant is voor de vaststelling van de plaats van een dienst, maar ook voor het tarief dat op de dienstverrichting kan worden toegepast.

De door de Raad overeengekomen definitie is relatief eng en betreft alleen diensten waarbij audio- en audiovisuele inhoud wordt geleverd door en onder de redactionele verantwoordelijkheid van een aanbieder van mediadiensten (waarbij hij de effectieve controle over zowel de keuze van de programma's als over hun organisatie heeft). Redactionele verantwoordelijkheid impliceert niet noodzakelijk juridische verantwoordelijkheid conform de nationale wetgeving voor de inhoud of de diensten die aan het grote publiek worden aangeboden.

In de praktijk betekent dit dat een omroeporganisatie die bijvoorbeeld premium sportkanalen biedt en er redactionele verantwoordelijkheid voor heeft, als een verrichter van omroepdiensten wordt beschouwd. Op dergelijke diensten kunnen in bepaalde lidstaten lagere tarieven van toepassing zijn. Als het recht van toegang tot deze kanalen echter wordt aangeboden door een dienstverrichter die het toegangsrecht in het groot aankoopt en dan de signalen doorstuurt, maar geen redactionele verantwoordelijkheid voor de inhoud draagt, wordt hij als een verrichter van elektronische diensten beschouwd en geldt het standaardtarief in de lidstaat waar de dienst wordt verricht.

De definitie dekt de verspreiding van radio- en televisieprogramma’s via elektronische netwerken zoals het internet, indien ze voor gelijktijdig beluisteren of bekijken worden uitgezonden. Indien de audio- of audiovisuele inhoud niet op een synchrone manier (gelijktijdig) aan de ontvangers (het grote publiek) wordt aangeboden, valt hij normaal gezien onder de definitie van elektronische diensten.

Tegelijk lijkt het correct om in het kader van de definitie van omroepdiensten nagenoeg gelijktijdig beluisteren of bekijken ook als gelijktijdig beluisteren of bekijken te beschouwen. Deze diensten zijn immers normaal gezien voor de afnemer beschikbaar zonder dat hij daarvoor extra hoeft te betalen.

Onder nagenoeg gelijktijdig beluisteren of bekijken wordt het volgende verstaan:

1) situaties met een tijdsinterval tussen de transmissie en de ontvangst van de uitzending om technische redenen inherent aan het transmissieproces of ten gevolge van de verbinding;

2) situaties waarbij de afnemer het signaal/programma kan opnemen om later te beluisteren of te bekijken, te pauzeren, door te spoelen of terug te spoelen;

3) situaties waarin de afnemer op voorhand kan programmeren dat bepaalde audio- of audiovisuele inhoud moet worden opgenomen op het tijdstip waarop hij voor gelijktijdig beluisteren of bekijken wordt uitgezonden. Het opgenomen programma kan dan achteraf door de afnemer worden beluisterd of bekeken.

In ieder geval kunnen onder nagenoeg gelijktijdig beluisteren of bekijken alleen situaties vallen waarbij de afnemer binnen bepaalde grenzen kan bepalen wanneer hij een

programma beluistert of bekijkt zonder invloed te hebben op de transmissie van het signaal zelf.

Nagenoeg gelijktijdig beluisteren of bekijken slaat niet op gevallen waarin de afnemer individueel het programma dat hij wil bekijken, kan aanvragen uit een lijst en voor deze extra dienst een specifieke vergoeding betaalt.

2.3.3. *Elektronische diensten*

Het begrip elektronische diensten wordt gedefinieerd in artikel 7, dat ook voorbeelden bevat van diensten die wel en diensten die niet als elektronische diensten worden beschouwd. Een andere leidraad is de indicatieve lijst van als elektronische diensten te beschouwen diensten uit bijlage II van de btw-richtlijn[5] die verder wordt ontwikkeld in bijlage I.

De bij artikel 7 en bijlage I ingevoerde wijzigingen hebben tot doel het begrip in overeenstemming te brengen met de definities en de lijsten die voor telecommunicatiediensten en omroepdiensten zijn gegeven. De ingevoerde wijzigingen zijn met andere woorden bedoeld om te garanderen dat de lijsten uit de artikelen 6 bis, 6 ter en 7 geen overlappingen of herhalingen bevatten. Bovendien hebben deze wijzigingen ervoor gezorgd dat waar mogelijk positieve (d.w.z. vermelden wat wordt beschouwd als een telecommunicatiedienst, omroepdienst of elektronische dienst) in plaats van negatieve lijsten zijn gebruikt.

Daarom zijn videofoondiensten, toegang tot het internet en het wereldwijde web en via het internet aangeboden telefoondiensten uit de negatieve lijst van elektronische diensten weggelaten en in plaats daarvan in de positieve lijst van telecommunicatiediensten opgenomen.

Dit verklaart eveneens de wijzigingen van punt 4 van bijlage I (met inbegrip van diensten op verzoek en diensten die niet als uitzenden worden beschouwd) die op een meer gedetailleerde manier specificeert wat onder de elektronische diensten valt die in punt 4 van bijlage II van de btw-richtlijn zijn vermeld (de levering van muziek of films, van spelen, met inbegrip van kans- of gokspelen, en van uitzendingen of manifestaties op het gebied van politiek, cultuur, kunst, sport, wetenschappen of ontspanning).

2.4. Gedetailleerde vraagstukken die uit deze bepalingen voortvloeien

2.4.1. *Telecommunicatiediensten*

2.4.1.1. Kunnen helpdeskdiensten als telecommunicatiediensten worden beschouwd?

Helpdeskdiensten zijn opgenomen in de lijst van voorbeelden van diensten die niet onder elektronische diensten vallen. Ze zijn niet opgenomen in de voorbeelden van diensten die als telecommunicatiediensten worden beschouwd, en worden evenmin vermeld bij de diensten die niet als zodanig worden beschouwd.

Het belangrijkste kenmerk van helpdeskdiensten is het verlenen van bijstand. Dergelijke diensten kunnen, over het algemeen genomen, niet worden gezien als diensten waarmee de transmissie, uitzending of ontvangst van signalen, geschriften, beelden of geluiden

[5] Bijlage II bij de btw-richtlijn is toegevoegd met de wijziging die Richtlijn 2002/38/EG van de Raad heeft teweeggebracht, is niet gewijzigd bij Richtlijn 2008/8 en blijft ook in 2015 ongewijzigd.

mogelijk wordt gemaakt, en als zodanig vallen ze niet onder de definitie van telecommunicatiediensten wanneer ze als "stand-alone" diensten worden verricht.

Dit kan echter veranderen wanneer de bijstand aan gebruikers uitsluitend bestaat uit het bieden van hulp in geval van problemen met hun telecommunicatienetwerk, radio- of televisienetwerk of soortgelijk elektronisch netwerk en voor deze hulp apart moet worden betaald. In dat geval vormt de helpdeskdienst geen doel op zich, maar een manier om beter van de verrichte hoofddienst te kunnen genieten.

Indien de dienst door de netwerkaanbieder wordt verricht, kan hij als een hulpdienst worden beschouwd waarop dezelfde fiscale behandeling van toepassing is als op de hoofddienst, waardoor de helpdeskdienst in dergelijke omstandigheden als een telecommunicatiedienst wordt behandeld.

Wanneer de afnemer meer dan één dienst ontvangt, namelijk ten eerste toegang tot het netwerk van een netwerkaanbieder en ten tweede helpdeskdiensten van een andere dienstverrichter, kan de verrichting van de helpdeskdiensten niet als een aanvulling op het bieden van toegang worden gezien (tenzij beiden als economisch onlosmakelijk verbonden kunnen worden beschouwd)[6].

2.4.2. Omroepdiensten

2.4.2.1. Wanneer vallen programma's onder de noemer "aangeboden aan het grote publiek"?

Het uitzenden of heruitzenden van radio- en televisieprogramma's valt alleen onder omroepdiensten als de programma's aan het grote publiek worden aangeboden. Indien de programma's niet voor een ruimer publiek zijn bedoeld, kan het uitzenden of heruitzenden ervan niet als een omroepdienst worden beschouwd.

Deze voorwaarde betekent niet dat de programma's aan iedereen moeten worden aangeboden. Het uitzenden of heruitzenden kan beperkt zijn tot het grote publiek in één land of zelfs in een bepaalde regio van dat land. In situaties waarin de toegang tot programma's beperkt is tot afnemers die voor de diensten betalen, wordt het uitzenden of heruitzenden nog steeds als aan het grote publiek aangeboden beschouwd.

2.4.2.2. Wanneer zijn programma's "voor gelijktijdig beluisteren of bekijken" bedoeld?

Onder omroepdiensten valt alleen het uitzenden of heruitzenden (herhalen) van programma's die gelijktijdig kunnen worden beluisterd of bekeken door het grote publiek aan wie ze worden aangeboden.

Het medium dat voor het uitzenden of heruitzenden van de programma's wordt gebruikt, doet niet ter zake. Het speelt dus geen rol of voor het (her)uitzenden de traditionele radio- of televisienetwerken, het internet of soortgelijke elektronische netwerken worden gebruikt.

Gelijktijdig beluisteren of bekijken omvat ook nagenoeg gelijktijdig beluisteren of bekijken (zie ook punt 2.3.2).

---

[6] Zie, met name, het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak C-366/12 *Klinikum Dortmund*.

2.4.2.3. Wat is het verschil tussen omroepdiensten en programma's op verzoek?

Het begrip omroepdiensten zoals gedefinieerd in artikel 6 ter, lid 1, omvat diverse elementen waaronder de eis dat, om als omroepdienst te worden beschouwd, de diensten voor gelijktijdig beluisteren of bekijken moeten worden uitgezonden.

Bij programma's op verzoek krijgt een individuele afnemer tegen betaling toegang tot specifieke programma's op een door hem gekozen tijdstip: in dit geval is er geen sprake van gelijktijdig beluisteren of bekijken. Bijgevolg kunnen programma's op verzoek niet als omroepdiensten worden gezien, maar moeten ze als elektronische diensten worden beschouwd.

Deze programma's op verzoek zijn niet hetzelfde als "kiestelevisie". In dit laatste geval wordt het programma normaal uitgezonden of heruitgezonden door de dienstverrichter en kiest de afnemer of hij het al dan niet wil bekijken door er al dan niet voor te betalen. Als er dus bij "kiestelevisie" sprake is van gelijktijdig beluisteren of bekijken, valt de (her)uitzending onder omroepdiensten.

2.4.3. <u>Elektronische diensten</u>

2.4.3.1. Kunnen prijsvergelijkingsdiensten en soortgelijke websites als elektronische diensten worden beschouwd?

De aard van de diensten bestaande uit prijsvergelijking (en van door soortgelijke webpagina's aangeboden diensten) moet worden beoordeeld in het licht van de definitie uit artikel 7, lid 1. Ze worden via het internet verleend en zijn normaal gezien geautomatiseerd zonder menselijk ingrijpen te vergen. Bijgevolg moeten deze diensten meestal als elektronische diensten worden beschouwd.

Of prijsvergelijkingsdiensten door dergelijke websites aan eindafnemers überhaupt belastbaar zijn, hangt af van de vraag of ze al dan niet betalend zijn. Wanneer ze gratis aan de afnemer worden verleend, geldt voor deze specifieke dienstverrichtingen uiteraard geen btw.

2.4.3.2. Wat valt niet onder elektronische diensten: sommige diensten van tastbare aard die online worden geboekt

Volgens artikel 7, lid 3, onder t) en u), vallen toegangsbewijzen tot bepaalde evenementen en andere diensten van tastbare aard die online worden geboekt, niet onder het begrip "langs elektronische weg verrichte diensten". Deze omvatten culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs-, amusements- of soortgelijke evenementen evenals accommodatie, autoverhuur, restaurantdiensten, personenvervoer of soortgelijke diensten.

Artikel 7, lid 3, onder t), verwijst naar evenementen die vergelijkbaar zijn met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs- en amusementsevenementen. De verwijzing naar "soortgelijke evenementen" weerspiegelt het toepassingsgebied van de artikelen 53 en 54 van de btw-richtlijn en moet in die context worden begrepen. Ze omvat zeker de in artikel 32, lid 2, opgesomde evenementen, namelijk shows, schouwburgvoorstellingen, circusvoorstellingen, beurzen, amusementsparken, concerten, tentoonstellingen en soortgelijke culturele evenementen (onder a)), sportevenementen, zoals wedstrijden of concoursen (onder b)) en evenementen op het gebied van onderwijs en wetenschappen, zoals conferenties en seminars (onder c)).

Artikel 7, lid 3, onder u), omvat diensten soortgelijk aan accommodatie, autoverhuur, restaurantdiensten en personenvervoer. Om als soortgelijk te worden beschouwd, moet het gaan om diensten die hoofdzakelijk en doorgaans worden verleend als onderdeel van de activiteiten die door de betrokken sectoren worden ondernomen. Ze zouden bijvoorbeeld zeker een dienst zoals bootverhuur kunnen omvatten.

2.4.3.3. Dekt de verwijzing naar "die online worden geboekt" boekingen via eender welk toestel?

Onlineboekingen mogen gebeuren via alle toestellen waarmee via het internet of enig ander elektronisch netwerk kan worden geboekt. Hieronder vallen toestellen zoals computers, smartphones, tabletcomputers, slimme polshorloges of slimme brillen.

2.4.4. De drie diensten in het algemeen

2.4.4.1. Wat als de diensten met andere dienstverrichtingen of goederenleveringen worden gebundeld?

Elk van de diensten (telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten) kunnen met andere goederen of diensten worden gebundeld.

Het bundelen van diensten, zoals bij Triple Play (waarbij internet, televisie en telefoon in één pakket worden aangeboden via één breedbandverbinding of via satelliet bijvoorbeeld), veroorzaakt op zich geen bijzondere problemen wat betreft de plaats van een dienst.

Wanneer de bundel goederen omvat of andere diensten die niet onder de wijzigingen van 2015 vallen, moet worden bepaald of de bundel één levering is en zo ja hoe de levering moet worden gekenmerkt.

Een levering kan één of meer elementen bevatten. Als er meerdere elementen zijn, mag een transactie die vanuit economisch oogpunt een enkele levering vormt, niet kunstmatig worden opgesplitst. De essentiële kenmerken van de levering moeten worden vastgesteld om te bepalen of de afnemer, d.w.z. een typische afnemer, verschillende aparte hoofdleveringen of een enkele levering ontvangt.

De beslissing zal in grote mate van de feiten afhangen en moet daarom per geval worden bekeken, rekening houdend met de relevante jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie[7].

[7] Zie bijvoorbeeld het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak C-349/96 *Card Protection Plan Ltd.*

3. ELEKTRONISCHE DIENSTEN EN VIA HET INTERNET AANGEBODEN TELEFOONDIENSTEN, VERRICHT DOOR EEN TUSSENPERSOON (ARTIKEL 9 BIS)

3.1. Relevante bepaling

De relevante bepaling vindt u in de btw-uitvoeringsverordening:

- artikel 9 bis

Telkens wanneer naar een artikel van de btw-uitvoeringsverordening wordt verwezen, wordt de verwijzing naar die bepaalde rechtshandeling weggelaten en wordt alleen het artikel vermeld.

3.2. Achtergrond

Wanneer telecommunicatiediensten en elektronische diensten voor een eindafnemer (b2c) worden verricht, is het de dienstverrichter die de btw aan de belastingdienst moet betalen. Het is daarom van essentieel belang dat met zekerheid wordt vastgesteld wie de dienstverrichter is, in het bijzonder wanneer de diensten niet rechtstreeks, maar via tussenpersonen aan de eindafnemer worden verleend.

3.3. Waarom was er behoefte aan verduidelijking?

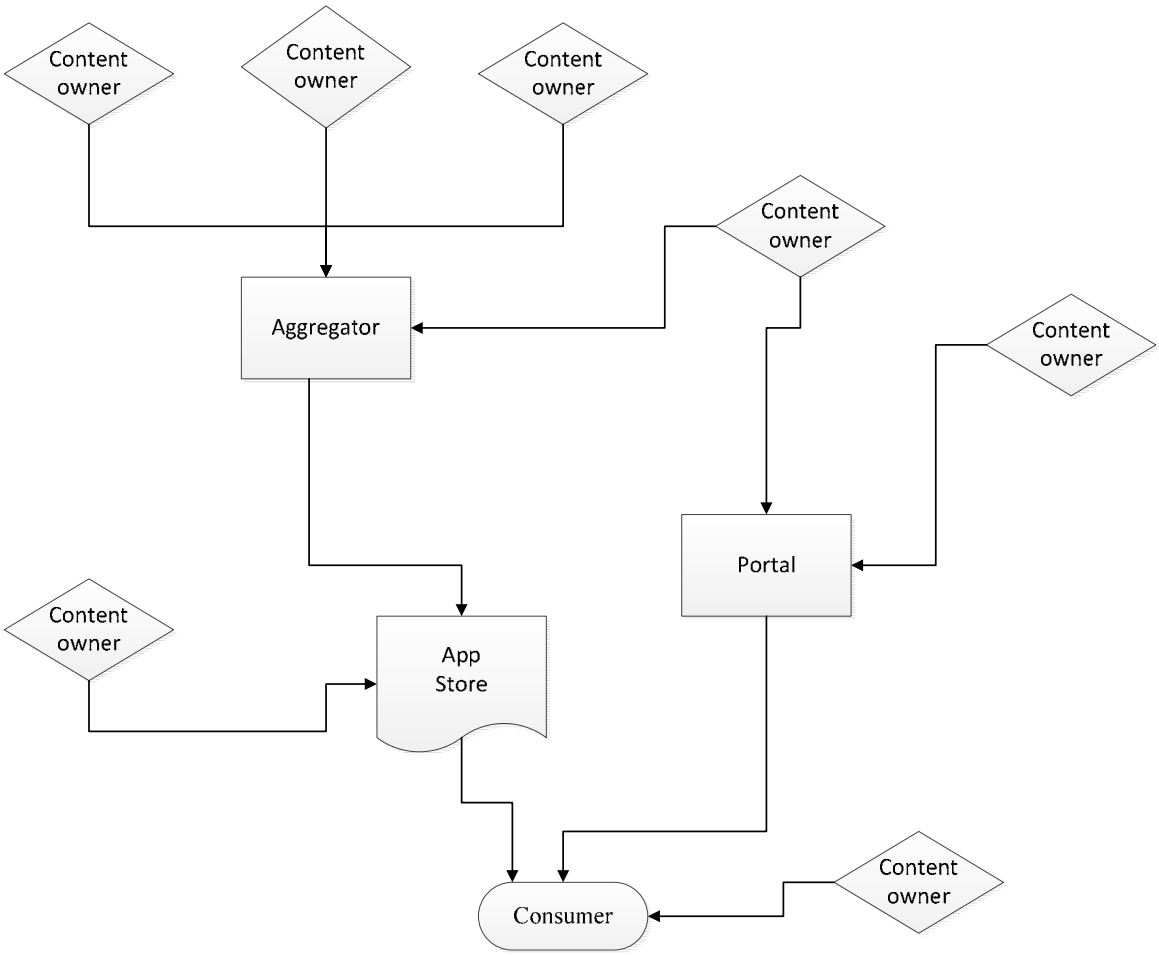
Allerlei digitale diensten die via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal worden verricht, kunnen door een tussenpersoon aan een eindafnemer worden verleend. Naast de toegang tot en het downloaden van muziek of spellen op mobiele telefoons kunnen deze diensten bijvoorbeeld ook nummerinformatie, weerberichten, wedstrijden, televoting en allerlei apps omvatten. Soms zijn deze diensten beschikbaar via het gebruik van diensten met verhoogd tarief, bijvoorbeeld de dienst voor korte berichten (SMS), een sms-dienst op mobiele telefoons waarvoor duurdere tarieven dan normaal worden aangerekend. De toeslag dient als betaling voor de digitale dienst. In andere gevallen heeft een afnemer een rekening bij een app store, platform of andere soortgelijke marktplaats en betaalt hij voor de diensten met een kredietkaart of enig ander betaalmiddel.

Het aantal partijen dat bij de verstrekking van deze diensten is betrokken, kan variëren. In sommige gevallen kan de dienst rechtstreeks door de eigenaar van de elektronische inhoud voor de eindafnemer worden verricht. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer een individu een liedje rechtstreeks bij een onafhankelijk artiest aankoopt via zijn of haar website. In andere gevallen komen er transacties tussen meerdere tussenpersonen aan te pas. In geval van een beltoon bijvoorbeeld kan de inhoudseigenaar een licentieovereenkomst afsluiten met een aankoper van beltonen die overeenkomsten afsluit met mobiele telecommunicatieaanbieders die op hun beurt de beltonen aan hun mobiele klanten verkopen. Soortgelijke regelingen bestaan wanneer applicatieontwikkelaars contracten afsluiten met app stores of platformen en wanneer afnemers deze gedownloade apps aankopen door ervoor te betalen aan de app store of het platform van aankoop.

De toeleveringsketens zijn vaak lang en kunnen grensoverschrijdend zijn. Indien dit het geval is, kan het moeilijk zijn te weten wanneer de diensten uiteindelijk voor een eindafnemer worden verricht en wie de btw op die dienstverrichting verschuldigd is. Om aan alle betrokken partijen rechtszekerheid te bieden en te garanderen dat de btw wordt

geïnd, was het noodzakelijk te bepalen wie in de keten moet worden gezien als de persoon die de dienst voor de eindafnemer verricht.

In onderstaande grafiek vindt u enkele typische situaties waarin artikel 9 bis kan helpen om te verduidelijken wie de verrichter van de dienst voor de eindafnemer is.



De pijlen geven aan hoe de inhoud bij de eindafnemer terechtkomt. De grafiek bevat geen aspecten van de betalingsverwerking.

3.4. Wat doet de bepaling?

3.4.1. Vastgelegd vermoeden

Artikel 9 bis, lid 1, eerste alinea, introduceert het weerlegbare vermoeden dat een belastingplichtige door wiens tussenkomst elektronische diensten of via het internet aangeboden telefoondiensten worden verricht, in eigen naam handelt, maar voor rekening van degene die deze diensten verricht. Deze bepaling weerspiegelt de juridische situatie die is vastgelegd in artikel 28 van de btw-richtlijn wanneer de volgende drie voorwaarden zijn vervuld: i) tussenkomst van een belastingplichtige in de verrichting van de dienst, ii) handelend in eigen naam, iii) maar voor rekening van een ander.

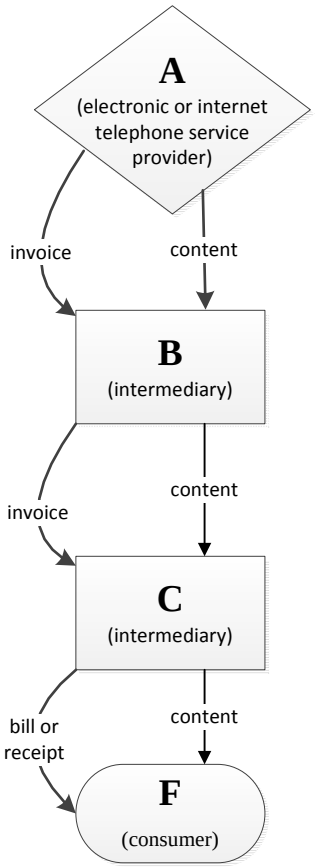
Dit vermoeden betekent dat bij elke transactie in de toeleveringsketen tussen een verrichter van elektronische diensten en de eindafnemer elke tussenpersoon (zoals een inhoudsaankoper of een telecomoperator, enz.) wordt geacht (beschouwd) de elektronische dienst (of internettelefoondienst) zelf te hebben afgenomen en verder te

hebben verricht. Een voorbeeld: een onderneming die apps via een website ter beschikking stelt, wordt beschouwd als degene die die apps aan de eindafnemer verkoopt, en is bijgevolg verantwoordelijk voor de btw[8] en niet de onderneming die eigenaar is van de app (inhoudseigenaar).

Er bestaan enkele uitzonderingen op dit vermoeden en deze worden verderop in dit hoofdstuk uiteengezet.

Onderstaande grafiek toont de situatie waarin het vermoeden voor alle tussenpersonen geldt. Tussenpersoon B wordt geacht (beschouwd) de dienst af te nemen en hem voor tussenpersoon C te verrichten alsof hij de dienstverrichter was. Tussenpersoon C wordt geacht (beschouwd) de dienst van B af te nemen en hem voor de eindafnemer te verrichten alsof hij de dienstverrichter was.

Scenario 1:



3.4.2. <u>Weerleggen van het vermoeden</u>

Artikel 9 bis stelt eveneens dat dit vermoeden onder bepaalde omstandigheden door een tussenpersoon kan worden weerlegd. Dit betekent dat als een tussenpersoon het vermoeden weerlegt, hij niet meer wordt geacht (beschouwd) de dienst af te nemen en verder te verrichten. De voorwaarden om het vermoeden te kunnen weerleggen, worden aan het einde van artikel 9 bis, lid 1, eerste alinea, vermeld en verder uiteengezet in de tweede en derde alinea van voornoemde bepaling.

[8] Zie met name scenario's 7-10 op blz. 36 tot en met 42.

De bepaling is zo opgebouwd dat het vermoeden geldt tenzij het wordt weerlegd door een belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht en die aan alle voorwaarden hieronder voldoet:

1) ***de verrichter van de dienst wordt door deze belastingplichtige uitdrukkelijk als de dienstverrichter aangewezen***, wat inhoudt dat:

a) in de factuur die wordt opgemaakt of beschikbaar wordt gesteld door elke belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, de betrokken dienst wordt geïdentificeerd (d.w.z. een voldoende duidelijke vermelding), evenals de verrichter ervan (in normale handelstransacties wordt tussen twee belastingplichtigen een btw-factuur uitgereikt); en

b) in de rekening of het betalingsbewijs voor de afnemer de betrokken dienst en de verrichter ervan worden geïdentificeerd (de belastingplichtige moet een rekening of betalingsbewijs opmaken of ter beschikking stellen aan de eindafnemer waarin de verrichte diensten en de verrichter worden vermeld, bv. handelsnaam, btw-identificatienummer); en

c) de belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, <u>geen</u> goedkeuring verleent om aan de afnemer de diensten in rekening te brengen (dit betekent bijvoorbeeld dat de app store niet verantwoordelijk is voor de betaling tussen de eindafnemer en de inhoudseigenaar van de app); en

d) de belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, <u>geen</u> goedkeuring verleent om de diensten te verrichten (dit betekent bijvoorbeeld dat de goedkeuring voor de levering van de app van de inhoudseigenaar via de app store niet door de app store wordt verleend); en

e) de belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, de algemene voorwaarden voor de dienstverrichting <u>niet</u> vaststelt (dit betekent bijvoorbeeld dat de verkoopvoorwaarden van een app via een app store niet door de app store worden vastgelegd);

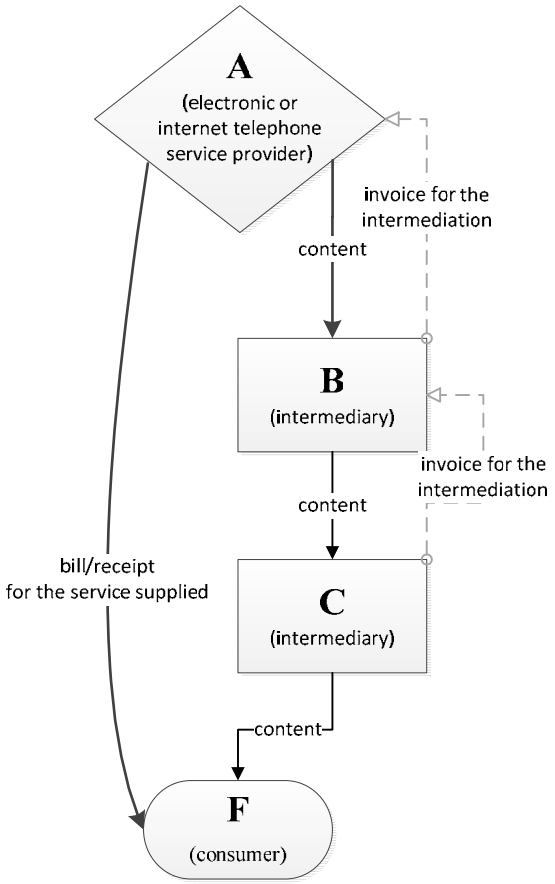
EN

(2) ***dit in de contractuele regelingen duidelijk wordt gemaakt*** (alle elementen van punt 1, onder a) tot en met e), moeten weerspiegeld zijn in de contractuele regelingen tussen bijvoorbeeld de app store en de inhoudseigenaar van de app. Als dit niet het geval is, kan de weerlegging van het vermoeden niet plaatsvinden.).

Als voor elke tussenpersoon in de keten aan deze voorwaarden is voldaan, wordt het vermoeden van artikel 9 bis weerlegd en blijft de verrichter van de elektronische dienst de verrichter van de voor de eindafnemer verrichte diensten (niettegenstaande de transacties door de tussenpersonen in de toeleveringsketen): dit houdt in dat deze dienstverrichter verantwoordelijk is voor de bepaling van de plaats van de dienst en voor de btw op de voor de eindafnemer verrichte dienst.

Onderstaande grafiek geeft de situatie weer waarin alle tussenpersonen het vermoeden hebben weerlegd. In een dergelijke situatie kennen alle partijen de inhoudseigenaar van een app bijvoorbeeld als degene die de app aan de eindafnemer verkoopt. Dit staat op de facturen en op de rekening of het betalingsbewijs vermeld en wordt ook in de contractuele regelingen duidelijk gemaakt.

Scenario 2



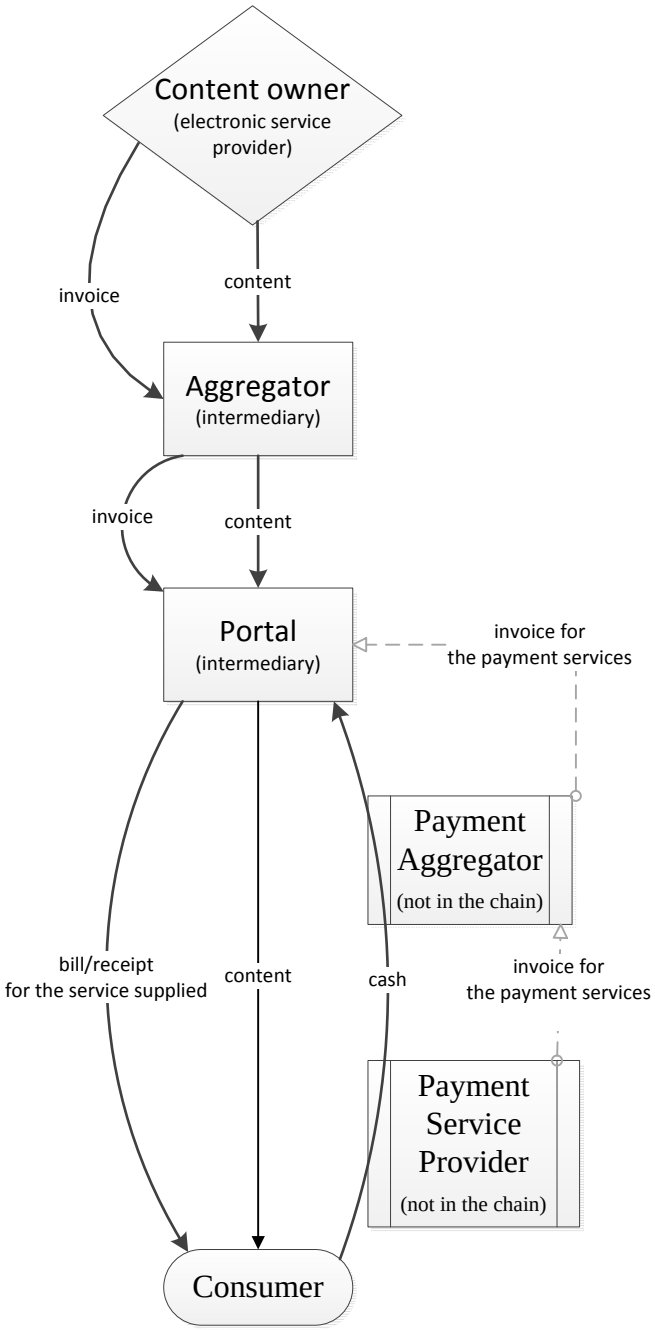
Indien een tussenpersoon in de toeleveringsketen goedkeuring verleent om de diensten in rekening te brengen of om ze te verrichten, of de voorwaarden voor de verkoop aan de afnemer vaststelt, kan deze tussenpersoon het vermoeden van artikel 9 bis niet weerleggen en zal hij voor btw-doeleinden worden behandeld als degene die de dienst voor de eindafnemer verricht.

Indien in een toeleveringsketen met meerdere tussenpersonen een tussenpersoon het vermoeden niet kan weerleggen of niet heeft weerlegd, is het niet mogelijk voor de tussenpersonen verder in de keten om de (oorspronkelijke) dienstverrichter aan te wijzen als de degene die de diensten verricht. In dat geval kunnen zij slechts teruggaan tot de (eerste) tussenpersoon op wie het vermoeden van toepassing is (zie ook punt 3.4.7).

Anderzijds kan een belastingplichtige die alleen in de verwerking van betalingen met betrekking tot diensten voorziet (bv. een kredietkaartmaatschappij) wegens de verwerking van de betaling niet worden beschouwd als iemand door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht. Dienovereenkomstig geldt het vermoeden niet voor een dergelijke belastingplichtige en bijgevolg kan hij niet worden gezien als degene die de dienst voor de eindafnemer verricht, tenzij hij op een andere manier aan de dienstverrichting deelneemt.

In onderstaande grafiek geldt het vermoeden voor alle tussenpersonen door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht (de aankoper en het portaal nemen de dienst af en verrichten hem verder). Ondernemingen die in betaaldiensten voorzien, komen niet tussen in de dienstverrichting en bijgevolg kan het vermoeden niet op hen van toepassing zijn.

Scenario 3



3.4.3. <u>Toepassing van het vermoeden – gedetailleerde indicatoren</u>

Het vermoeden uit artikel 9 bis is van toepassing wanneer een belastingplichtige tussen komt in de dienstverrichting (en bijgevolg wordt geacht (beschouwd) uit eigen naam te handelen, maar voor rekening van degene die de dienst verricht).

Om voor een belastingbetaler of belastinginstantie te beoordelen of een belastingplichtige tussen komt in de verrichting van diensten die via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal worden verricht, moeten de feiten worden beoordeeld **<u>en</u>** moet de aard van de contractuele betrekkingen worden onderzocht. Als de contractuele regelingen en de economische realiteit elkaar tegenspreken, wordt aan de economische realiteit voorrang gegeven.

Aan de verwijzing naar "door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht" in artikel 9 bis mag geen andere betekenis worden gegeven dan die van artikel 28 van de btw-richtlijn waar wordt verwezen naar "een belastingplichtige door wiens tussenkomst een dienst wordt verricht". De interpretatie van artikel 28 van de btw-richtlijn moet altijd op de EU-wetgeving en niet op nationale wetten zijn gebaseerd.

Normaal gezien komt een belastingplichtige in de dienstverrichting tussen wanneer contractuele of wettelijke regelingen duidelijk bepalen dat deze belastingplichtige in eigen naam, maar voor rekening van de verrichter van deze diensten handelt, en wanneer dit de werkelijkheid weerspiegelt (de feitelijke kenmerken van de dienstverrichting).

Het is echter ook mogelijk dat contractuele of wettelijke regelingen in dit opzicht niet goed genoeg zijn gedefinieerd. In een dergelijke situatie vereist de initiële beoordeling van de betrokken dienstverrichting reeds dat alle kenmerken van de transactie worden geanalyseerd.

Samengevat, met zowel de feiten als de rechtsbetrekkingen moet rekening worden gehouden bij de beoordeling of een belastingplichtige al dan niet tussen komt in de dienstverrichting. Bijgevolg is een clausule in een contract (ongeacht of het voor of na 1 januari 2015 is ondertekend) waarbij een belastingplichtige uit een transactieketen wordt uitgesloten (als niet tussenkomend in de dienstverrichting), niet voldoende als dit niet wordt weerspiegeld in de economische realiteit.

Wat betreft specifieke indicatoren bestaat er geen twijfel dat een belastingplichtige die goedkeuring verleent om aan de afnemer de dienst aan te rekenen en/of om de dienst te verrichten, en/of de algemene voorwaarden voor het verrichten van de dienst vaststelt, tussen komt in de dienstverrichting. Meer gedetailleerde informatie hierover vindt u in punt 3.4.6.

Daarnaast kunnen diverse andere elementen erop wijzen dat een belastingplichtige in de dienstverrichting tussen komt, die dan ingevolge de regel uit artikel 9 bis, lid 1, eerste alinea, onder het vermoeden kan vallen. Om in dit opzicht tot een eindbesluit te komen, moeten echter alle kenmerken van de dienstverrichting worden bekeken.

Enkele indicatoren die erop kunnen wijzen dat een belastingplichtige in de dienstverrichting tussen komt, worden hieronder opgesomd:

- het technisch platform bezitten of beheren waarlangs de diensten worden verricht;
- verantwoordelijk zijn voor de daadwerkelijke verrichting;
- verantwoordelijk zijn voor het innen van de betaling, tenzij de enige betrokkenheid van de belastingplichtige uit de verwerking van de betaling bestaat;
- de prijszetting controleren of beïnvloeden;
- de persoon zijn die wettelijk verplicht is om met betrekking tot de dienstverrichting een btw-factuur, betalingsbewijs of rekening aan de eindafnemer uit te reiken;
- klantenservice of bijstand bieden bij vragen of problemen met de dienst;
- controle of invloed uitoefenen over de presentatie en het format van de virtuele marktplaats (zoals app stores of websites) zodat het merk en de identiteit van de

belastingplichtige veel prominenter in beeld komen dan die van andere bij de dienstverrichting betrokken personen;

– juridische verplichtingen of verantwoordelijkheden hebben in verband met de verrichte dienst;

– eigenaar zijn van de klantengegevens met betrekking tot de betrokken dienstverrichting;

– bij machte zijn om een verkoop te crediteren zonder de toestemming van de dienstverrichter of zonder zijn voorafgaande goedkeuring indien de dienst niet naar behoren is afgenomen.

Niet alle belastingplichtigen die bij de verrichting van elektronische of via het internet aangeboden telefoondiensten zijn betrokken, kunnen worden beschouwd als tussenkomend in de dienstverrichting zoals voorzien in artikel 9 bis. Hieronder worden in deze context vijf verschillende situaties geschetst. In de eerste drie gaat het om gevallen waarin een tussenpersoon niet wordt beschouwd als tussenkomend in de dienstverrichting in de zin van artikel 9 bis. De laatste twee gevallen (vier en vijf) hebben betrekking op situaties waarin een tussenpersoon in de dienstverrichting tussen komt zoals bedoeld in artikel 9 bis.

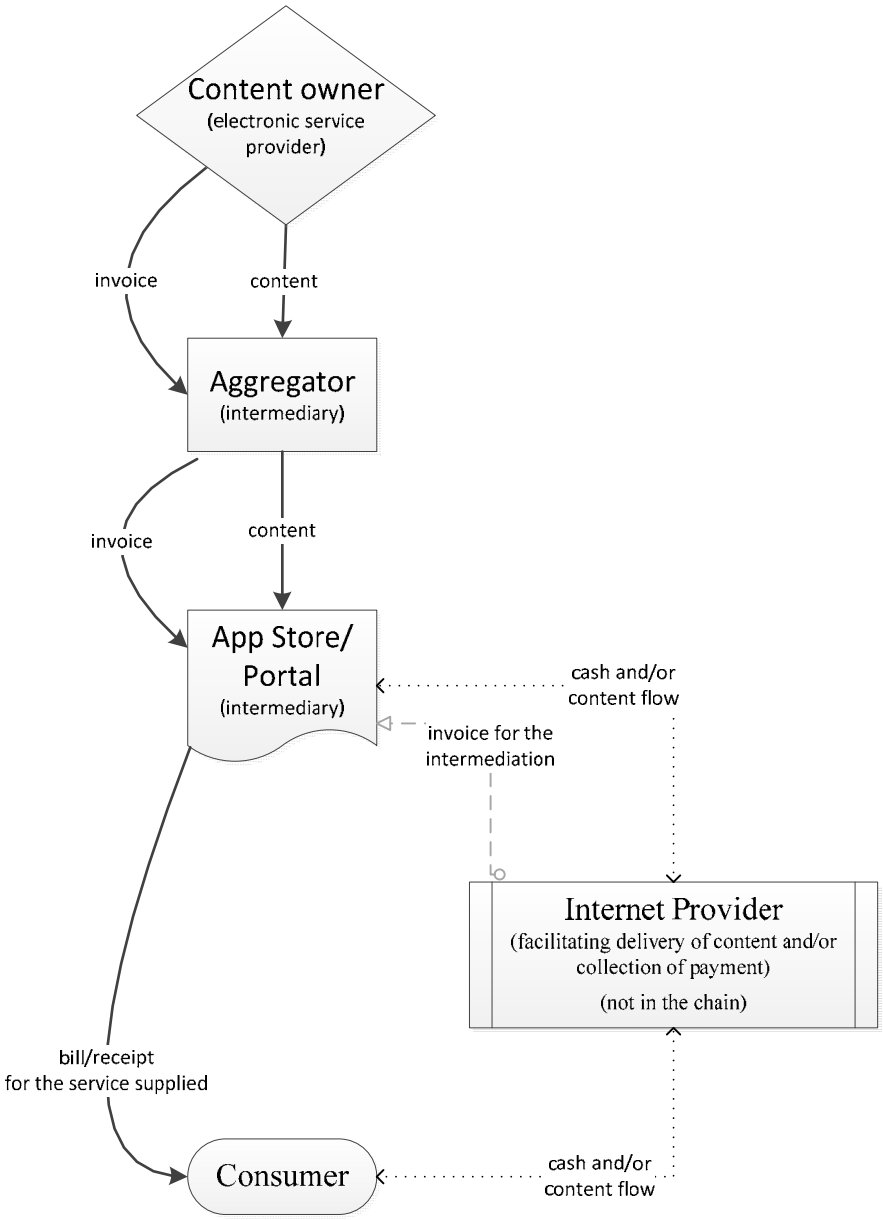
1) Zoals geïllustreerd in scenario 3 wordt een aanbieder van betalingsdiensten, zoals een kredietkaartmaatschappij, niet beschouwd als tussenkomend in de verrichting van de diensten voor de eindafnemer, als hij niets anders doet dan de betaling verwerken (zie punt 3.4.4).

2) De internetprovider komt niet tussen in de dienstverrichting als hij alleen het internetnetwerk beschikbaar stelt om de inhoud over te brengen en/of de betaling te innen (via wifi, kabel, satelliet of op enige andere manier). In deze situatie is zijn deelname onvoldoende om als tussenkomend in de dienstverrichting te worden beschouwd.

3) In gevallen waarin een mobiele operator alleen de functies van het overbrengen van inhoud en/of het verwerken van betalingen vervult (zoals een internetprovider het internetnetwerk beschikbaar stelt) zoals hierboven beschreven, moet die mobiele operator op dezelfde manier worden behandeld en als niet tussenkomend in de dienstverrichting worden beschouwd.

Onderstaande grafiek geeft de situatie weer waarin een internetprovider of een mobiele operator de overbrenging van gelden en/of inhoud mogelijk maakt.

Scenario 4



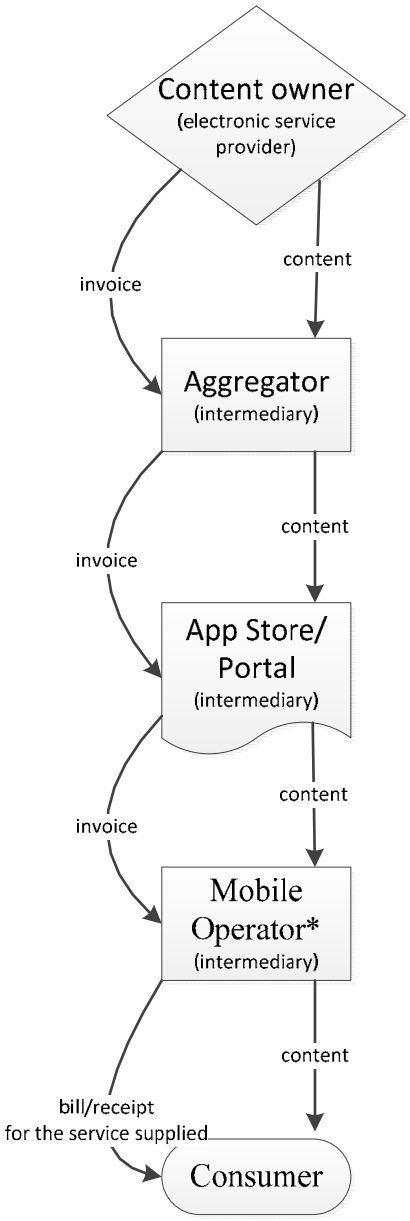
4) Als een mobiele operator op enige andere wijze dan hierboven beschreven (inhoud overbrengen of betalingen verwerken) betrokken is, kan zijn deelname niet worden genegeerd. Met andere woorden, in dat geval wordt zijn betrokkenheid bij de dienstverrichting belangrijk genoeg en moet hij daarom worden beschouwd als tussenkomend in de dienstverrichting, zoals bedoeld in artikel 9 bis. Een van de tests die zou moeten helpen om te bepalen of een mobiele operator al dan niet aan de dienstverrichting deelneemt, is controleren of het netwerk van essentieel belang is voor de dienstverrichting. Een andere mogelijkheid is controleren of het innen van de betaling louter een simpele aanrekening op een rekening betreft.

5) Wanneer een app store of een portaal een elektronische dienst te koop aanbiedt, bestaat er geen twijfel dat deze app store of dit portaal moet worden beschouwd als in belangrijke mate betrokken bij de verrichting van die dienst en als zodanig moet worden geacht in de dienstverrichting tussen te komen, zoals bedoeld in artikel 9 bis. Het feit dat er een extra tussenpersoon aan die dienstverrichting deelneemt, die zich tussen de app store en de

eindafnemer bevindt, zoals een mobiele operator, verandert niet automatisch iets aan de situatie van de app store of het portaal.

Onderstaande grafiek geeft de situatie weer waarin een mobiele operator, een app store of een portaal in de dienstverrichting tussen komt en bijgevolg onder het vermoeden valt.

Scenario 5



* De mobiele operator is meer dan louter een aanbieder van betaaldiensten of een internetprovider

Al dan niet tussenkomend in de dienstverrichting? Bijkomende verduidelijkingen

De volgende drie situaties bieden verdere verduidelijking over wie wel en wie niet tussen komt in de dienstverrichting:

Situatie 1

Wanneer

1) een afnemer van een app store een elektronische dienst (een abonnement op een e-magazine, een spel, speeltegoeden) van een inhoudseigenaar koopt;

2) het contract voor het verrichten van de elektronische dienst rechtstreeks tussen de inhoudseigenaar en de afnemer wordt opgesteld;

3) de prijs rechtstreeks door de app store wordt geïnd, maar de elektronische dienst op de telefoon van de afnemer wordt geleverd (technische overdracht van de gegevens) via het netwerk van de mobiele operator;

dan mag de mobiele operator niet worden beschouwd als tussenkomend in de dienstverrichting.

Situatie 2

Wanneer in vergelijking met situatie 1 de omstandigheden op het vlak van punt 3) anders zijn en de kostprijs ook door de mobiele operator wordt geïnd, mag de mobiele operator nog steeds niet worden beschouwd als tussenkomend in de dienstverrichting.

Situatie 3

Wanneer het innen van de betaling door de mobiele operator echter zou gebeuren door meer dan een simpele aanrekening op de rekening (zoals in situatie 2 het geval is) en andere elementen zou omvatten, dan moet de mobiele operator als tussenkomend in de dienstverrichting worden beschouwd. Voornoemde andere elementen zijn bijvoorbeeld het gebruik van een sms met hoger tarief, indien ze niet alleen voor het verwerken van betalingen wordt gebruikt.

Niettemin mag niet worden vergeten dat de markt van de elektronische diensten en de telecommunicatiediensten zich snel ontwikkelt en dat het daarom niet mogelijk noch raadzaam is alle mogelijke praktische situaties in deze toelichting aan bod te laten komen. Het zou in ieder geval duidelijk moeten zijn dat de beoordeling bij elke situatie voornoemde elementen moet bevatten.

3.4.4. Wanneer toepassing van het vermoeden uitsluiten – verwerking van betalingen

Artikel 9 bis, lid 3, sluit belastingplichtigen uit die alleen voorzien in de verwerking van betalingen en die niet worden beschouwd als tussenkomend in de dienstverrichting (in de hoofdketen van transacties). Hieronder valt bijvoorbeeld betaling door een kredietkaartmaatschappij.

Om te beoordelen of een belastingplichtige alleen voorziet in de verwerking van betalingen, zijn de economische realiteit en de contractuele regelingen (voor zover deze niet door de feiten worden tegengesproken) van doorslaggevend belang.

Naast voorzien in een wijze van betaling kan de belastingplichtige ook andere activiteiten ondernemen die rechtstreeks verband houden met deze verwerking van betalingen, maar niet met de hoofdverrichting, zoals het risico van oninbare vorderingen dragen of eerstelijnshulp bieden aan afnemers die er in essentie uit zou bestaan hem naar de

dienstverrichter door te verwijzen behalve bij vragen of problemen met betrekking tot de verwerking van de betaling zelf. Deze activiteiten zijn niet voldoende om die belastingplichtige als tussenkomend in de dienstverrichting te beschouwen.

3.4.5. Voorwaarden voor het weerleggen van het vermoeden

Een aanbieder van elektronische diensten of via het internet aangeboden telefoondiensten wordt als uitdrukkelijk aangewezen beschouwd wanneer duidelijk kan worden aangetoond, zowel in termen van de contractuele regelingen als van de informatie die door **elke** belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, wordt verstrekt en uiteindelijk aan de eindafnemer wordt meegedeeld, dat hij de persoon is van wie de dienst wordt verricht.

Aan beide voorwaarden uit artikel 9 bis, lid 1, tweede alinea, moet tegelijk worden voldaan om de dienstverrichter, bijvoorbeeld de inhoudseigenaar van de app, uitdrukkelijk te kunnen aanwijzen als degene die de diensten verricht. De eerste voorwaarde (onder a), uitreiking van een btw-factuur) is door de hele toeleveringsketen van toepassing op de b2b-transacties, terwijl de tweede voorwaarde (onder b), uitreiking van een rekening of betalingsbewijs, hoewel dit ook een btw-factuur kan zijn wanneer een b2c-factuur vereist is) te maken heeft met de laatste b2c-transactie in de keten.

Opdat de dienstverrichter (van elektronische diensten of via het internet aangeboden telefoondiensten) uitdrukkelijk zou worden aangewezen, moet hij op een voldoende duidelijke manier als de dienstverrichter worden geïdentificeerd op de btw-factuur die door elke belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, wordt opgemaakt of ter beschikking gesteld, en op de rekening of het betalingsbewijs dat wordt opgemaakt of aan de eindafnemer ter beschikking gesteld (wanneer het niet verplicht is een btw-factuur uit te reiken). Wanneer deze informatie niet door elke belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, is verstrekt en meegedeeld (door het opmaken of ter beschikking stellen van een rekening of betalingsbewijs of btw-factuur) aan de eindafnemer, kan de dienstverrichter, bijvoorbeeld de inhoudseigenaar van de app, niet worden beschouwd als uitdrukkelijk aangewezen als degene die de dienst verricht.

Ook al voldoet een belastingplichtige aan alle voorwaarden om het vermoeden uit artikel 9 bis te weerleggen, betekent dit echter niet dat het onmogelijk is dat hij als tussenkomend in de dienstverrichting wordt gezien (in overeenstemming met artikel 28 van de btw-richtlijn).

Bij de identificatie van de dienstverrichter en de dienst mogen deze voluit worden vermeld of mag daarvoor een specifieke en unieke referentie, code of soortgelijk identificatiemiddel worden gebruikt, op voorwaarde dat de gebruikte verwijzing voor alle betrokken partijen duidelijk genoeg is. De beschrijving van de dienstverrichter moet voldoende ondubbelzinnig zijn zodat alle afnemers hem kunnen identificeren, maar het is niet noodzakelijk dat al zijn gegevens, zoals zijn volledige juridische naam, adres of btw-nummer, worden vermeld. Er mag geen specifieke identificatiemethode worden voorgeschreven of boven andere verkozen omdat dit een extra belasting zou betekenen voor ondernemingen die verschillende handelspraktijken hanteren.

De b2b-factuur moet aan de normale btw-regels voldoen[9].

Wanneer wordt verwezen naar een "rekening of betalingsbewijs" die, respectievelijk dat, wordt opgemaakt of aan de afnemer ter beschikking gesteld, heeft dit, zoals hierboven uiteengezet, betrekking op b2c-transacties. Dit moet als een minimumvoorwaarde worden gezien die noodzakelijk is samen met de andere elementen uit artikel 9 bis, opdat de belastingplichtige de dienstverrichter uitdrukkelijk kan aanwijzen als degene die de dienst verricht. Dit verandert geenszins de factureringsregels uit de btw-richtlijn noch hun toepassing op nationaal niveau. In het bijzonder verplicht deze voorwaarde niet om facturen voor dienstverrichtingen uit te reiken aan eindafnemers in lidstaten waar dit niet vereist is, en verbiedt ze evenmin dat ze worden uitgereikt in lidstaten waar het ook voor b2c-transacties verplicht is een factuur uit te reiken. In de gevallen waarin een b2c-factuur vereist is, moeten de in artikel 226 van de btw-richtlijn genoemde gegevens worden verstrekt, die uitgebreider zijn dan de gegevens op een rekening of betalingsbewijs[10].

3.4.6. Wanneer het vermoeden niet kan worden weerlegd

Een belastingplichtige die goedkeuring verleent om de afnemer diensten in rekening te brengen of om een dienst te verrichten, of de algemene voorwaarden vaststelt, zal altijd worden verondersteld uit eigen naam te handelen, maar voor rekening van een andere belastingplichtige. Het is voldoende dat **slechts aan een** van deze drie voorwaarden is voldaan om voor die belastingplichtige de mogelijkheid uit te sluiten om een andere belastingplichtige uitdrukkelijk aan te wijzen als degene die de dienst voor de eindafnemer heeft verricht.

Het volstaat dat in de keten één belastingplichtige aan een van de drie voorwaarden voldoet om te verhinderen dat de rest van de keten de oorspronkelijke dienstverrichter kan aanwijzen als degene die de dienst voor de eindafnemer heeft verricht. Als dus bijvoorbeeld een telefoonnetwerk aan een van de drie voorwaarden voldoet door de betalings-, leverings- of contractvoorwaarden vast te stellen, kan de inhoudseigenaar van de app niet degene zijn die de dienst voor de eindafnemer verricht.

Als er bijgevolg meerdere partijen in de toeleveringsketen goedkeuring verlenen om diensten aan te rekenen en/of te verrichten en/of de algemene voorwaarden vaststellen, mag geen enkele van hen de oorspronkelijke dienstverrichter uitdrukkelijk aanwijzen als degene die de dienst voor de eindafnemer verricht. Bij de juiste identificatie van alle tussenpersonen in de toeleveringsketen moet rekening worden gehouden met de contractuele betrekkingen tussen de partijen. Daarnaast mag de perceptie door de eindafnemer over wie de dienst voor hem verricht, evenmin worden genegeerd (zie ook punt 3.4.7 waar u meer verduidelijking vindt).

---

[9] Volgens de toelichting Factureringsregels voor btw, document: A-2, onderwerp: Definitie van een elektronische factuur: "een factuur wordt verstrekt geacht wanneer de leverancier/dienstverrichter, een derde die optreedt in diens naam of de afnemer bij facturering door de afnemer zelf, de factuur beschikbaar stelt zodat deze door de afnemer ontvangen kan worden. Dit kan betekenen dat de elektronische factuur rechtstreeks naar de afnemer wordt verstuurd, bijvoorbeeld via e-mail of een veilige verbinding, dat dit indirect gebeurt, bijvoorbeeld via een of meer dienstverrichters of dat de factuur voor de afnemer beschikbaar en toegankelijk wordt gemaakt via een webportaal of een andere methode".

[10] Informatie over de factureringsregels van de lidstaten zal ter beschikking worden gesteld op de website van de Commissie.

Goedkeuring om diensten aan de afnemer in rekening te brengen

De zin "verleent goedkeuring om de afnemer de diensten in rekening te brengen" is niet hetzelfde als betaling in ontvangst nemen of innen. Hij verwijst naar de situatie waarin de belastingplichtige kan beïnvloeden of, wanneer en onder welke voorwaarden de afnemer betaalt. Een belastingplichtige verleent goedkeuring voor betaling wanneer hij beslist dat de bankrekening, kredietkaart of bankkaart of dergelijke mag worden gedebiteerd als betaling voor de dienst. In de praktijk is het waarschijnlijk dat degene die goedkeuring voor de betaling verleent, degene is die het technische platform (bijvoorbeeld de app store, het portaal) controleert via hetwelk de diensten worden aangeboden of verleend.

Goedkeuring om de diensten te verrichten

De zin "goedkeuring verleent ... om de diensten te verrichten" is een ruimer begrip dan de loutere dienstverrichting. Hij verwijst naar de situatie waarin de belastingplichtige kan beïnvloeden of, wanneer en onder welke voorwaarden de dienstverrichting plaatsvindt. Een belastingplichtige verleent goedkeuring om de dienst te verrichten wanneer hij toestemming geeft om met de dienstverrichting van start te gaan, de dienst zelf verricht of een derde opdracht geeft om de dienst te verrichten. In de praktijk is het waarschijnlijk dat degene die goedkeuring verleent om de dienst te verrichten, degene is die het technische platform (bijvoorbeeld de app store, het portaal) controleert via hetwelk de diensten worden verricht.

De algemene voorwaarden van de dienstverrichting vaststellen

Voor de toepassing van artikel 9 bis omvat de zin "algemene voorwaarden voor het verrichten van de diensten" alle algemene voorwaarden die worden vastgesteld door een belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht en met wie de eindafnemer tot een overeenkomst moet komen voordat hij de dienst aankoopt. Dit omvat bijvoorbeeld de voorwaarden vastgesteld door marktplaatsen en soortgelijke platformen die eisen dat gebruikers met de algemene voorwaarden voor het gebruik van de website of het platform akkoord gaan (om een rekening te behouden bijvoorbeeld), maar ook de algemene voorwaarden (inclusief licentieovereenkomst) waarmee de eindafnemer moet instemmen voordat hij toegang krijgt tot een app of tot inhoud.

Wat betreft het "vaststellen" van de algemene voorwaarden van de dienstverrichting, deze term betreft de situatie waarin een belastingplichtige over de algemene en bijzondere voorwaarden beslist (bv. rechten en plichten zoals prijs, betalingstermijnen, leveringsvoorwaarden, garantieregels, enz.) en deze aan andere deelnemers kan opleggen (door ze formeel te aanvaarden).

3.4.7. Hoe te handelen wanneer minstens één tussenpersoon in de keten het vermoeden weerlegt?

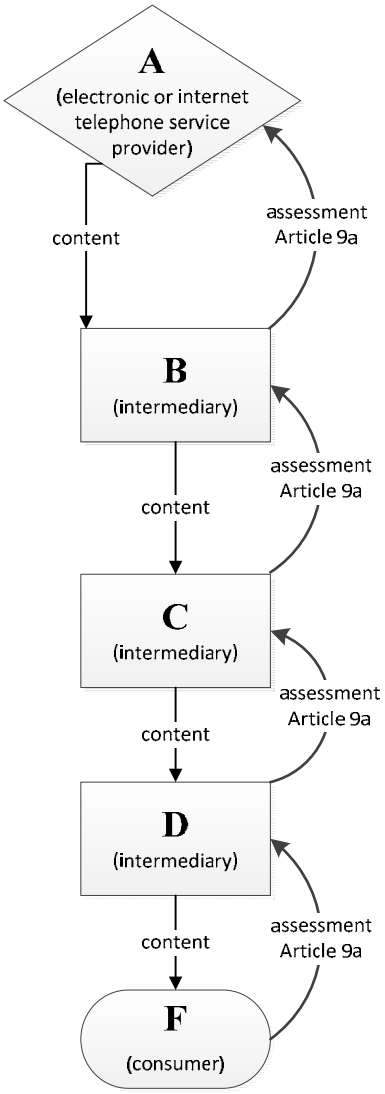
Normaal geldt voor een tussenpersoon door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, het vermoeden uit artikel 9 bis. Dit vermoeden kan echter worden weerlegd wanneer aan alle vereiste voorwaarden is voldaan.

Voor elke tussenpersoon in de toeleveringsketen die niet aan de voorwaarden voldoet om het vermoeden uit artikel 9 bis te weerleggen, geldt voornoemd vermoeden. Hij wordt geacht de dienst te hebben afgenomen en voor de volgende tussenpersoon in de keten of de eindafnemer te hebben verricht. Hierdoor wordt hij als de dienstverrichter behandeld.

Om de toestand van elke tussenpersoon correct te beoordelen, **moet de beoordeling van de toeleveringsketen van een dienst bij de eindafnemer beginnen en moet van daaruit de hele toeleveringsketen worden doorlopen**, zoals getoond in de grafiek hieronder (scenario 6). Deze benadering is nauw verbonden met het doel van artikel 9 bis dat erin bestaat zo dicht mogelijk bij de eindafnemer te belasten, tenzij er voldoende informatie is om de belastingplichtige te kunnen identificeren die in een vroeger stadium van de keten de dienst voor de eindafnemer verricht.

Onderstaande grafiek toont welke volgorde in het kader van de toepassing van artikel 9 bis moet worden gerespecteerd bij de beoordeling van de transacties in de keten.

Scenario 6



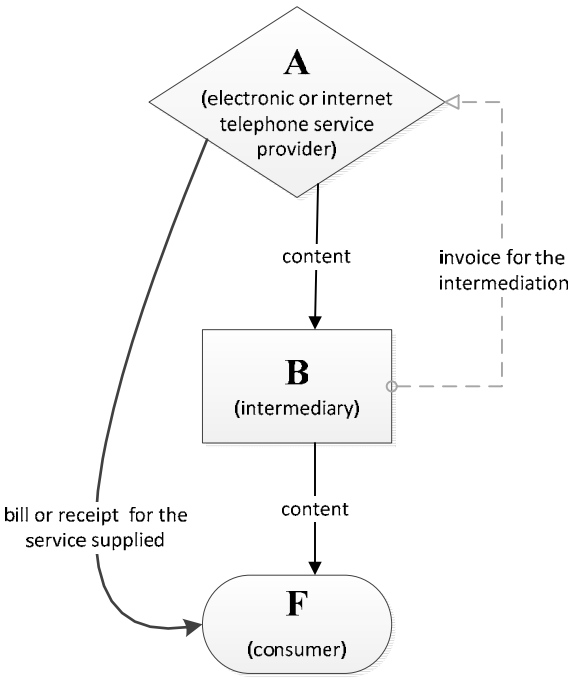
De vier grafieken hieronder (scenario's 7-10) geven enkele algemene scenario's weer voor de toepassing van het vermoeden uit artikel 9 bis, waarbij minstens één tussenpersoon in de keten het vermoeden weerlegt.

Scenario's 7 tot en met 10 behandelen **de meest fundamentele soorten situaties** die in het kader van artikel 9 bis kunnen voorkomen. Deze grafieken zijn bedoeld als extra richtsnoer bij **de meest voorkomende algemene omstandigheden**. Reële situaties zullen in hun details vaak verschillen van wat in de grafieken wordt voorgesteld. Het is

belangrijk dit voor ogen te houden telkens wanneer de informatie uit een van de grafieken van deze toelichting op concrete situaties in het echte leven wordt toegepast.

Er moet altijd bij de eindafnemer worden gestart en vandaar in de keten worden teruggekeerd om de transacties juist te beoordelen. Het meest eenvoudige scenario waarin zich een weerlegging kan voordoen, is het volgende:

Scenario 7



<u>Opmerkingen bij scenario 7:</u>

Tussenpersoon B weerlegt het vermoeden.

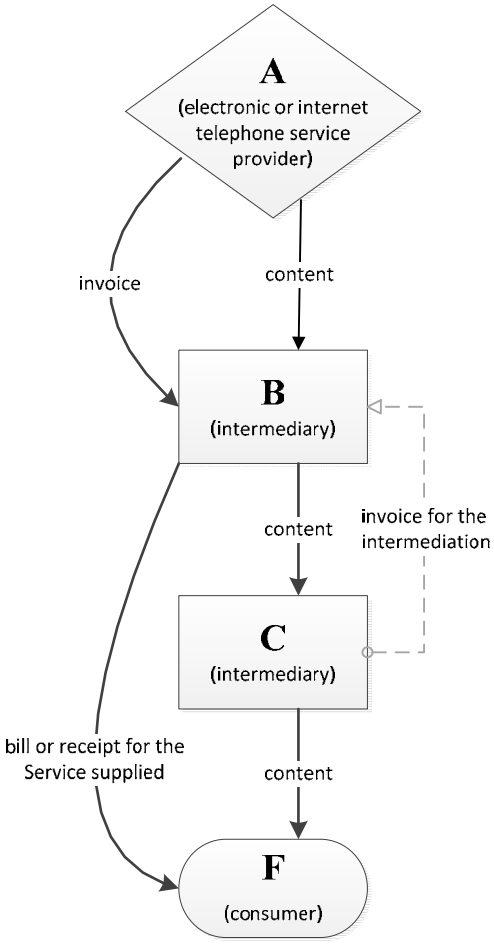
B kan dit doen omdat hij aan de vereiste voorwaarden heeft voldaan: de door B aan A uitgereikte factuur bevat een voldoende duidelijke verwijzing naar de belangrijkste dienst en de dienstverrichter (aan het vereiste uit artikel 9 bis, lid 1, tweede alinea, onder a), is voldaan); op de door A aan afnemer F uitgereikte rekening of het betalingsbewijs worden de dienst en de dienstverrichter geïdentificeerd (aan het vereiste uit artikel 9 bis, lid 1, tweede alinea, onder b), is voldaan); de contractuele regelingen bevestigen dat B alleen enkele bemiddelingsdiensten verleent en dat de belangrijkste dienst door A wordt verricht.

Aangezien B daarnaast **geen** goedkeuring verleent om de dienst aan de afnemer aan te rekenen **noch** zijn goedkeuring verleent om de dienst te verrichten **en evenmin** de algemene voorwaarden vaststelt, wordt hem de mogelijkheid niet ontnomen om het vermoeden te weerleggen.

A (de inhoudseigenaar/ontwikkelaar/initiële dienstverrichter) wordt in dit geval beschouwd als degene die de dienst voor de eindafnemer verricht. Hij reikt de rekening of het betalingsbewijs uit aan afnemer F. A is normaal gezien verantwoordelijk voor de btw met betrekking tot de verrichting van de dienst voor de eindafnemer.

Scenario's 8 en 9 hieronder geven enkele meer complexe situaties weer.

Scenario 8



<u>Opmerkingen bij scenario 8:</u>

Tussenpersoon C weerlegt het vermoeden.

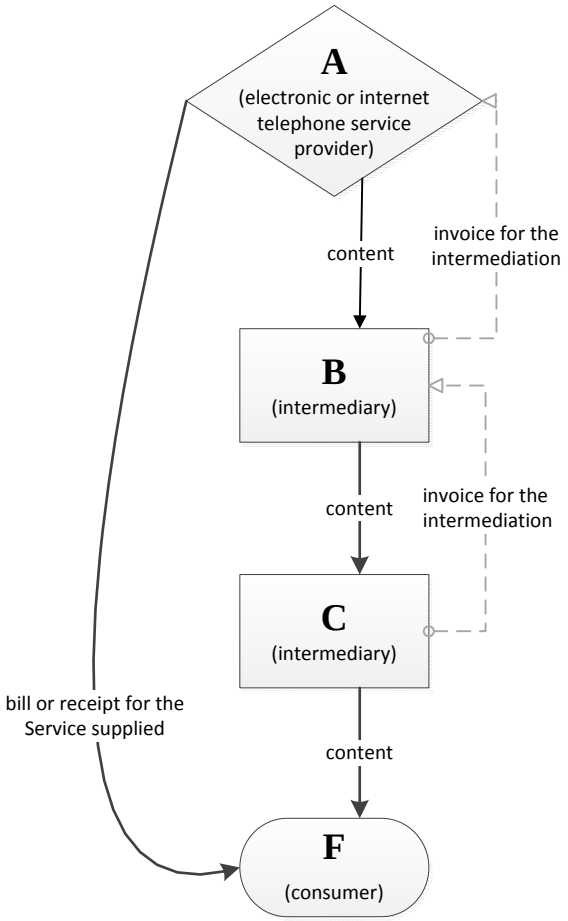
C kan dit doen omdat hij aan de vereiste voorwaarden heeft voldaan: de door C aan B uitgereikte factuur bevat een voldoende duidelijke verwijzing naar de belangrijkste dienst en de dienstverrichter (aan het vereiste uit artikel 9 bis, lid 1, tweede alinea, onder a), is voldaan); op de door B aan afnemer F uitgereikte rekening of het betalingsbewijs worden de dienst en de dienstverrichter geïdentificeerd (aan het vereiste uit artikel 9 bis, lid 1, tweede alinea, onder b), is voldaan); de contractuele regelingen bevestigen dat C alleen enkele bemiddelingsdiensten verleent en dat de belangrijkste dienst door B wordt verricht.

Aangezien C daarnaast **geen** goedkeuring verleent om de dienst aan de afnemer aan te rekenen **noch** zijn goedkeuring verleent om de dienst te verrichten **en evenmin** de algemene voorwaarden vaststelt, wordt hem de mogelijkheid niet ontnomen om het vermoeden te weerleggen.

Tussenpersoon B kan (voldoet niet aan de voorwaarden) of wil het vermoeden niet weerleggen, m.a.w. hij wordt geacht de dienst van A af te nemen en verder te verrichten voor eindafnemer F (door wie hij als de dienstverrichter wordt beschouwd). B is normaal gezien verantwoordelijk voor de btw met betrekking tot de verrichting van de dienst voor de eindafnemer.

A (de inhoudseigenaar/ontwikkelaar/initiële dienstverrichter) verricht de dienst voor B en reikt een normale b2b-factuur uit. Hij heeft geen direct contact met de eindafnemer.

Scenario 9



<u>Opmerkingen bij scenario 9:</u>

Tussenpersoon C weerlegt het vermoeden.

C kan dit doen omdat hij aan de vereiste voorwaarden heeft voldaan: de door C aan B uitgereikte factuur bevat een voldoende duidelijke verwijzing naar de belangrijkste dienst en de dienstverrichter (aan het vereiste uit artikel 9 bis, lid 1, tweede alinea, onder a), is voldaan); op de door A aan afnemer F uitgereikte rekening of het betalingsbewijs worden de dienst en de dienstverrichter geïdentificeerd (aan het vereiste uit artikel 9 bis, lid 1, tweede alinea, onder b), is voldaan); de contractuele regelingen bevestigen dat C alleen enkele bemiddelingsdiensten verleent en dat de verantwoordelijkheid om de belangrijkste dienst te verrichten, naar B opschuift.

Aangezien C daarnaast **geen** goedkeuring verleent om de dienst aan de afnemer aan te rekenen **noch** zijn goedkeuring verleent om de dienst te verrichten **en evenmin** de algemene voorwaarden vaststelt, wordt hem de mogelijkheid niet ontnomen om het vermoeden te weerleggen.

Tussenpersoon B weerlegt eveneens het vermoeden. B kan dit doen omdat hij aan de vereiste voorwaarden heeft voldaan: de door B aan A uitgereikte factuur bevat een voldoende duidelijke verwijzing naar de belangrijkste dienst en de dienstverrichter (aan

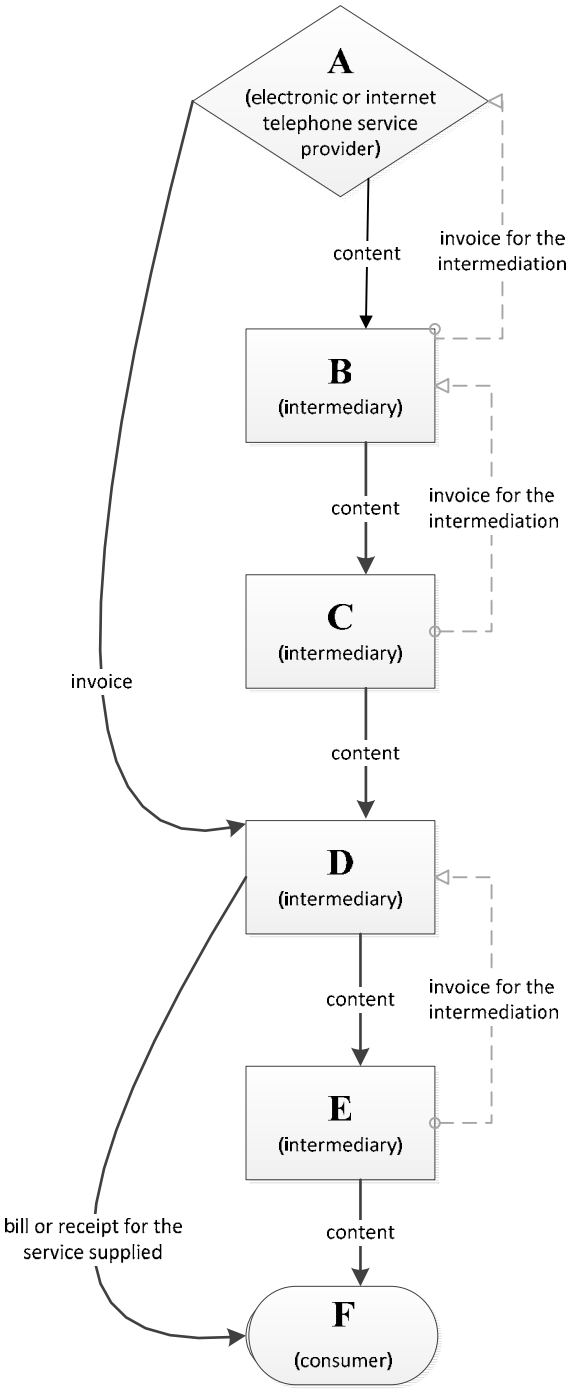
het vereiste uit artikel 9 bis, lid 1, tweede alinea, onder a), is voldaan); op de door A aan afnemer F uitgereikte rekening of het betalingsbewijs worden de dienst en de dienstverrichter geïdentificeerd (aan het vereiste uit artikel 9 bis, lid 1, tweede alinea, onder b), is voldaan); de contractuele regelingen bevestigen dat B alleen enkele bemiddelingsdiensten verleent en dat de verantwoordelijkheid om de belangrijkste dienst te verrichten naar A opschuift.

Aangezien B daarnaast **geen** goedkeuring verleent om de dienst aan de afnemer aan te rekenen **noch** zijn goedkeuring verleent om de dienst te verrichten **en evenmin** de algemene voorwaarden vaststelt, wordt hem de mogelijkheid niet ontnomen om het vermoeden te weerleggen.

A (de inhoudseigenaar/ontwikkelaar/initiële dienstverrichter) wordt in dit geval beschouwd als degene die de dienst voor de eindafnemer verricht. Hij reikt de rekening of het betalingsbewijs uit aan afnemer F. A is normaal gezien verantwoordelijk voor de btw met betrekking tot de verrichting van de dienst voor de eindafnemer.

In het laatste scenario 10 wordt een meer complexe situatie – in vergelijking met scenario 8 – weergegeven, waarbij niet alle tussenpersonen het vermoeden uit artikel 9 bis hebben weerlegd.

Scenario 10



<u>Opmerkingen bij scenario 10:</u>

Tussenpersoon E weerlegt het vermoeden.

E kan dit doen omdat hij aan de vereiste voorwaarden heeft voldaan: de door E aan D uitgereikte factuur bevat een voldoende duidelijke verwijzing naar de belangrijkste dienst en de dienstverrichter (aan het vereiste uit artikel 9 bis, lid 1, tweede alinea, onder a), is voldaan); op de door D aan afnemer F uitgereikte rekening of het betalingsbewijs worden de dienst en de dienstverrichter geïdentificeerd (aan het vereiste uit artikel 9 bis, lid 1, tweede alinea, onder b), is voldaan); de contractuele regelingen bevestigen dat E alleen enkele bemiddelingsdiensten verleent en dat de belangrijkste dienst door D wordt verricht.

Aangezien E daarnaast **geen** goedkeuring verleent om de dienst aan de afnemer aan te rekenen **noch** zijn goedkeuring verleent om de dienst te verrichten **en evenmin** de algemene voorwaarden vaststelt, wordt hem de mogelijkheid niet ontnomen om het vermoeden te weerleggen.

Tussenpersoon D kan (voldoet niet aan de voorwaarden) of wil het vermoeden niet weerleggen, m.a.w. hij wordt geacht de dienst van A af te nemen (in ons scenario) en verder te verrichten voor eindafnemer F (door wie hij als een dienstverrichter wordt beschouwd). D is normaal gezien verantwoordelijk voor de btw met betrekking tot de verrichting van de dienst voor de eindafnemer.

Tussenpersoon C weerlegt het vermoeden.

C kan dit doen omdat hij aan de vereiste voorwaarden heeft voldaan: de door C aan B uitgereikte factuur (voor zijn bemiddelingsdienst) bevat een voldoende duidelijke verwijzing naar de belangrijkste dienst en de dienstverrichter (in dit "bovenste deel" van de toeleveringsketen is de geïdentificeerde dienstverrichter A) (aan het vereiste uit artikel 9 bis, lid 1, tweede alinea, onder a), is voldaan); de contractuele regelingen bevestigen dat C alleen enkele bemiddelingsdiensten aan B verleent en dat verantwoordelijkheid voor het verrichten van de belangrijkste dienst bij B ligt. Aan het vereiste uit artikel 9 bis, lid 1, tweede alinea, onder b), wordt voldaan door D die de rekening of het betalingsbewijs uitreikt aan afnemer F waarin de dienst en de dienstverrichter worden geïdentificeerd (de dienstverrichter in dit "onderste deel" van de toeleveringsketen is D).

Aangezien C daarnaast **geen** goedkeuring verleent om de dienst aan de afnemer aan te rekenen **noch** zijn goedkeuring verleent om de dienst te verrichten **en evenmin** de algemene voorwaarden vaststelt, wordt hem de mogelijkheid niet ontnomen om het vermoeden te weerleggen.

Het is belangrijk om op te merken dat C, om aan de vereisten uit artikel 9 bis te voldoen, over voldoende informatie over de belangrijkste dienst en de dienstverrichter moet beschikken. Normaal moet C vertrouwen op informatie verstrekt door B die op zijn beurt deze informatie van A (de inhoudseigenaar/ontwikkelaar/initiële dienstverrichter) moet krijgen.

Indien C niet over voldoende informatie beschikt, zal het vermoeden voor hem gelden.

Tussenpersoon B weerlegt het vermoeden.

B kan dit doen omdat hij aan de vereiste voorwaarden heeft voldaan: de door B aan A uitgereikte factuur (voor zijn bemiddelingsdienst) bevat een voldoende duidelijke verwijzing naar de belangrijkste dienst en de dienstverrichter en in de door A aan D uitgereikte factuur worden de belangrijkste dienst en de dienstverrichter (in dit "bovenste deel” van de toeleveringsketen is de geïdentificeerde dienstverrichter A) geïdentificeerd (aan het vereiste uit artikel 9 bis, lid 1, tweede alinea, onder a), is voldaan); de contractuele regelingen bevestigen dat B alleen enkele bemiddelingsdiensten verleent en dat belangrijkste dienst door A wordt verricht. Aan het vereiste uit artikel 9 bis, lid 1, tweede alinea, onder b), wordt voldaan door D die de rekening of het betalingsbewijs uitreikt aan afnemer F waarin de dienst en de dienstverrichter worden geïdentificeerd (de dienstverrichter in dit "onderste deel" van de toeleveringsketen is D).

Aangezien B daarnaast **geen** goedkeuring verleent om de dienst aan de afnemer aan te rekenen **noch** zijn goedkeuring verleent om de dienst te verrichten **en evenmin** de

algemene voorwaarden vaststelt, wordt hem de mogelijkheid niet ontnomen om het vermoeden te weerleggen.

Het is belangrijk om op te merken dat B, om aan de vereisten uit artikel 9 bis te voldoen, over voldoende informatie over de belangrijkste dienst en de dienstverrichter moet beschikken. Normaal moet B vertrouwen op informatie verstrekt door A.

Indien B niet over voldoende informatie beschikt, zal het vermoeden voor hem gelden.

A (de inhoudseigenaar/ontwikkelaar/initiële dienstverrichter) verricht de dienst voor D en reikt een normale b2b-factuur uit. Hij heeft geen direct contact met de eindafnemer.

3.4.8. Hoe geldt het vermoeden voor telefoondiensten die via het internet worden aangeboden?

Artikel 9 bis, lid 2, stelt dat wanneer telefoondiensten worden verricht via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal onder dezelfde voorwaarden als vermeld in lid 1, dit lid van toepassing is.

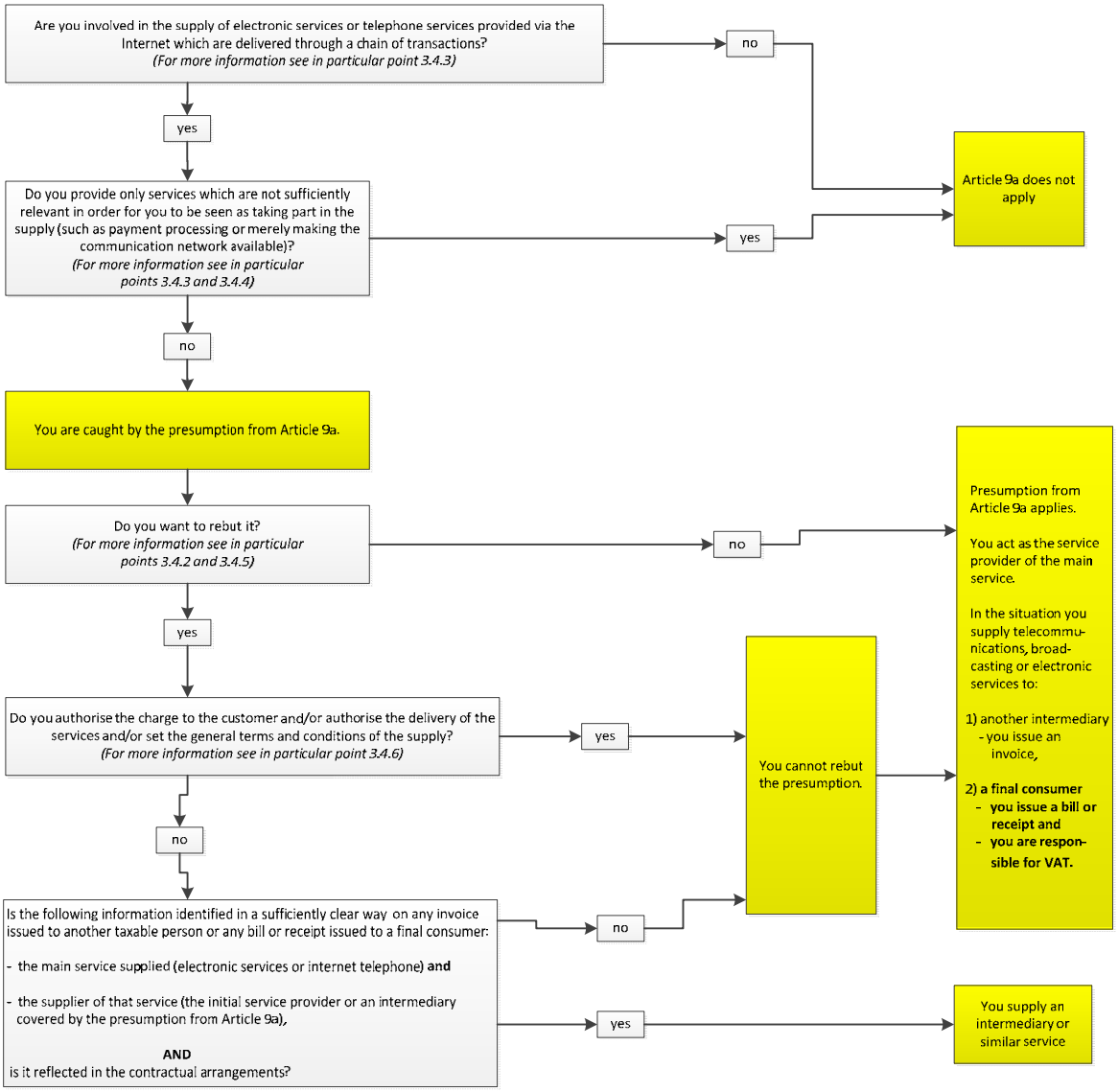
Aangezien telefoondiensten via tussenpersonen kunnen worden verricht, is er eveneens behoefte aan een vermoeden betreffende degene die de dienst in feite voor de eindafnemer verricht. Telefoondiensten die via het internet worden aangeboden, waaronder begrepen Voice over Internet Protocol (VoIP), moeten voor de toepassing van artikel 9 bis op dezelfde manier worden behandeld als elektronische diensten.

3.5. Gedetailleerde vraagstukken die uit deze bepaling voortvloeien

3.5.1. Wanneer is artikel 9 bis van toepassing? – de grafiek

Onderstaande grafiek vormt een afbeelding op hoog niveau van hoe artikel 9 bis moet worden toegepast.

Gelieve hoofdstuk 3 volledig te lezen voor meer gedetailleerde informatie. De definities van elektronische diensten en telecommunicatiediensten vindt u in hoofdstuk 2.



3.5.2. Waarom wordt dit vermoeden niet bij de andere vermoedens geplaatst?

Deze bepaling voorziet in een vermoeden, net als de bepalingen van onderafdeling 3 bis. Er moet echter worden opgemerkt dat onderafdeling 3 bis zich toespitst op de *plaats van vestiging van de afnemer*, terwijl artikel 9 bis een vermoeden bevat met betrekking tot *wie de dienstverrichter* is. De juiste aanpak, in overeenstemming met de logica van de btw-richtlijn, bestaat erin om eerst de dienstverrichter correct te identificeren. De volgende stap bestaat er dan in de aard van de dienst te beoordelen en pas dan de plaats van vestiging van de afnemer te bepalen. Om die reden kon artikel 9 bis niet bij de overige vermoedens worden geplaatst.

3.5.3. Waarom geldt dit vermoeden niet voor omroepdiensten?

Zoals uiteengezet in punt 2.4.2 is de definitie van omroepdiensten in artikel 6 ter relatief eng en vereist ze dat de dienstverrichter "redactionele verantwoordelijkheid" heeft over de inhoud opdat er sprake zou zijn van een omroepdienst.

Volgens artikel 9 bis zou, in overeenstemming met het vermoeden waar het van toepassing is, de "tussenpersoon" in het verrichten van omroepdiensten de dienstverrichter (omroeporganisatie) worden, aangezien hij zich gezien de bijkomende voorwaarden uit deze bepaling (lid 1, derde alinea) altijd in die positie zou bevinden.

Daarom (omdat het conform lid 1, eerste alinea, onmogelijk is het vermoeden niet toe te passen) is het niet passend geacht om ook de omroepdiensten in artikel 9 bis op te nemen.

3.5.4. *Wat zijn telecommunicatienetwerken?*

Zie punt 1.6 van het glossarium.

3.5.5. *Wat is een interface of een portaal?*

Zie punt 1.6 van het glossarium.

4. PLAATS WAAR EEN NIET-BELASTINGPLICHTIGE RECHTSPERSOON IS GEVESTIGD (ARTIKEL 13 BIS)

4.1. Relevante bepaling

De relevante bepaling vindt u in de btw-uitvoeringsverordening:

- artikel 13 bis

Telkens wanneer naar een artikel van de btw-uitvoeringsverordening wordt verwezen, wordt de verwijzing naar die bepaalde rechtshandeling weggelaten en wordt alleen het artikel vermeld.

4.2. Achtergrond

In het btw-stelsel kan een eindafnemer (ook niet-belastingplichtige genoemd) een natuurlijk persoon (particulier) of een rechtspersoon (zoals een openbaar lichaam) zijn.

Wanneer telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten voor een particulier worden verricht, is de btw in de regel verschuldigd op de plaats waar de particulier zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft (vanaf 2015).

Als de afnemer van deze diensten een (niet-belastingplichtige) rechtspersoon is, is de bepalende factor de plaats waar deze persoon is gevestigd.

In deze context is het voor de toepassing van de plaats-van-dienst-regels belangrijk in gedachten te houden dat in overeenstemming met artikel 43, lid 2, van de btw-richtlijn een niet-belastingplichtige rechtspersoon die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, als een belastingplichtige moet worden beschouwd.

Wanneer btw moet worden aangerekend op de plaats waar de eindafnemer is "**gevestigd**" (als het om een rechtspersoon gaat) of op de plaats waar hij zijn "**woonplaats**" of "**gebruikelijke verblijfplaats**" heeft (wanneer de afnemer een natuurlijk persoon is), is het noodzakelijk om duidelijk te zijn over de betekenis van deze drie begrippen.

Artikelen 12 en 13 bieden al richtsnoeren betreffende de begrippen woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats. De woonplaats is het adres van een natuurlijke persoon dat in het bevolkingsregister of een soortgelijk openbaar register is opgenomen, of het adres dat door die persoon aan de relevante belastinginstanties is meegedeeld. Er wordt er ook duidelijk gemaakt dat de gebruikelijke verblijfplaats van een natuurlijke persoon de plaats is waar deze gewoonlijk verblijft wegens persoonlijke en beroepsmatige bindingen. Wanneer de natuurlijke persoon beroepsmatige bindingen heeft in een ander land dan het land waar hij persoonlijke bindingen heeft, wordt zijn gebruikelijke verblijfplaats bepaald aan de hand van persoonlijke bindingen waaruit nauwe banden tussen hemzelf en een plaats waar hij woont, blijken.

4.3. Waarom was er behoefte aan verduidelijking?

Een rechtspersoon is gevestigd waar de zetel van zijn bedrijfsuitoefening is gevestigd. Voor rechtspersonen die een economische activiteit uitoefenen (belastingplichtigen), vindt u richtsnoeren betreffende de plaats van vestiging in de artikelen 10 en 11, maar voor

rechtspersonen die geen economische activiteit uitoefenen (niet-belastingplichtige rechtspersonen), ontbreken dergelijke richtsnoeren.

In dit kader was het noodzakelijk om het begrip "gevestigd" te verduidelijken, wat in artikel 13 bis is gebeurd.

4.4. Wat doet de bepaling?

Artikel 13 bis definieert de plaats waar een niet-belastingplichtige rechtspersoon is gevestigd of een inrichting heeft.

Dat is de plaats waar de centrale bestuurstaken worden uitgeoefend (gepresteerd/verricht), of enige andere plaats die wordt gekenmerkt door een voldoende mate van duurzaamheid en een, wat personeel en technische middelen betreft, geschikte structuur om de voor de eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en gebruiken (dat is de plaats vanwaaruit de activiteiten worden gerund).

In tegenstelling tot een belastingplichtige laat een niet-belastingplichtige rechtspersoon zich gewoonlijk niet in met economische activiteiten. Het was daarom nodig om aparte richtsnoeren te geven betreffende de plaats waar een niet-belastingplichtige rechtspersoon is gevestigd.

De definitie en de toe te passen tests weerspiegelen echter de bestaande beginselen om de plaats van vestiging van een belastingplichtige (artikel 10) en van zijn eventuele vaste inrichtingen (artikel 11, lid 1) te bepalen.

De gebruikte elementen zijn vergelijkbaar met die welke bij een belastingplichtige worden gebruikt, maar ze zijn aangepast om bij de situatie van een niet-belastingplichtige die geen zakelijke activiteiten verricht, aan te sluiten.

5. STATUS VAN EEN AFNEMER DIE ZIJN INDIVIDUELE BTW-IDENTIFICATIENUMMER NIET HEEFT VERSTREKT (ARTIKEL 18)

5.1. Relevante bepaling

De relevante bepaling vindt u in de btw-uitvoeringsverordening:

- artikel 18, lid 2, tweede alinea

Telkens wanneer naar een artikel van de btw-uitvoeringsverordening wordt verwezen, wordt de verwijzing naar die bepaalde rechtshandeling weggelaten en wordt alleen het artikel vermeld.

5.2. Achtergrond

Vanaf 1 januari 2015 is de plaats van belastingheffing voor het verrichten van telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten dezelfde voor zowel b2b- (tussen ondernemingen) als b2c-dienstverrichtingen (onderneming aan eindafnemer).

Ongeacht deze wijziging blijft het voor de dienstverrichter noodzakelijk om de status van de afnemer te bepalen (of hij al dan niet een belastingplichtige is), aangezien dit een invloed heeft op de btw-aansprakelijkheid van de dienstverrichter. Wanneer de dienst voor een eindafnemer wordt verricht of de afnemer in dezelfde lidstaat als de dienstverrichter is gevestigd, is de dienstverrichter verplicht de belasting voor zijn rekening te nemen. Indien de dienst wordt verricht voor een belastingplichtige die in een andere lidstaat is gevestigd dan de dienstverrichter, moet deze laatste geen btw aanrekenen aangezien de afnemer conform de verleggingsregeling de belasting voor zijn rekening moet nemen.

5.3. Waarom was er behoefte aan verduidelijking?

Artikel 18[11] is relevant wanneer het noodzakelijk is om de status van de afnemer te bepalen om de plaats-van-dienst-regels correct toe te passen. Om de status van de afnemer en zijn plaats van vestiging te controleren, vertrouwt een dienstverrichter vaak in sterke mate op het door zijn afnemer meegedeelde btw-identificatienummer.

Lid 1 vertelt de dienstverrichter wanneer hij ervan uit kan gaan dat een EU-afnemer de status van belastingplichtige heeft. Dat is het geval wanneer de afnemer zijn btw-identificatienummer meedeelt of laat weten dat hij een dergelijk nummer heeft aangevraagd.

Wanneer geen btw-identificatienummer is meegedeeld, zegt lid 2, eerste alinea, de dienstverrichter dat hij de afnemer als een niet-belastingplichtige mag beschouwen, tenzij hij over tegengestelde informatie beschikt.

Met betrekking tot telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten zal de status van de afnemer vanaf 2015 geen invloed hebben op de bepaling van de plaats

[11] Artikel 18 helpt de dienstverrichter om de status van de afnemer te bepalen zonder hem echter te wijzigen. Het is belangrijk om voor ogen te houden dat elke persoon die op eender welke plaats zelfstandig enige economische activiteit verricht, ongeacht het doel of de resultaten van die activiteit, als een belastingplichtige moet worden beschouwd. Om een belastingplichtige te zijn, is registratie niet vereist. Met andere worden, het feit dat een belastingplichtige geen btw-identificatienummer heeft, verandert niets aan zijn status.

van een dienst. Ongeacht of de afnemer een belastingplichtige of een eindafnemer is, zullen de inkomsten bijgevolg aan dezelfde lidstaat toekomen.

Bij deze diensten is er vaak een groot aantal dienstverrichtingen van geringe waarde en daarom is het bijzonder belangrijk dat de onderneming de status van haar afnemers snel en met zekerheid kan vaststellen. Met andere woorden, het is noodzakelijk voor een onderneming om meer zekerheid te hebben wanneer ze moet beslissen om al dan niet btw aan te rekenen. Om deze redenen is aan artikel 18, lid 2, een tweede alinea toegevoegd. Ze is bedoeld om de toepassing van de regels met betrekking tot telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten te vereenvoudigen.

5.4. Wat doet de bepaling?

Artikel 18, lid 2, tweede alinea, maakt het voor ondernemingen gemakkelijker om belastingplichtige afnemers van eindafnemers (niet-belastingplichtigen) te onderscheiden. De bepaling is vooral bedoeld om de dienstverrichter meer rechtszekerheid te bieden over de status van zijn afnemer door geen rekening te houden met enige andere informatie dan het btw-identificatienummer.

Een verrichter van telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten **kan** ervan uitgaan dat een afnemer de status van niet-belastingplichtige heeft zolang die afnemer hem niet zijn btw-identificatienummer heeft meegedeeld. Hierdoor kan de dienstverrichter onmiddellijk en met zekerheid bepalen of hij voor de betaling van de btw moet instaan (zoals geldt bij elke dienstverrichting aan een niet-belastingplichtige of aan een belastingplichtige in dezelfde lidstaat) of dat die verantwoordelijkheid bij de afnemer ligt (omdat de dienst voor een belastingplichtige in een andere lidstaat wordt verricht).

Het staat de dienstverrichter vrij al dan niet van deze bepaling gebruik te maken.

De dienstverrichter kan afnemers zonder btw-identificatienummer als eindafnemers behandelen. Hierdoor beschermt hij zich tegen eventuele latere aansprakelijkheid indien de afnemer hem nooit zijn btw-identificatienummer meedeelt, wat als een aanwijzing zou kunnen worden gezien dat de afnemer in feite **niet** als belastingplichtige handelde.

De dienstverrichter is echter niet verplicht om een afnemer die een belastingplichtige is en als zodanig handelt, als een eindafnemer te behandelen, want ook al heeft zijn klant hem zijn btw-identificatienummer nog niet meegedeeld, hij kan dit alsnog doen. In dit geval ligt de bewijslast echter bij de dienstverrichter en om aansprakelijkheid te vermijden, moet hij over voldoende informatie beschikken om de status van zijn afnemer te bewijzen.

Wat betreft de afnemer, zodra hem een btw-identificatienummer is toegekend, is hij uiteraard conform artikel 55 verplicht om dit nummer onmiddellijk aan de dienstverrichter mee te delen zodat hij een lijst kan indienen, zoals is vereist.

De dienstverrichter kan van deze optie gebruikmaken **zolang** de afnemer zijn btw-identificatienummer niet heeft meegedeeld. Wanneer de afnemer, ondanks het feit dat hij een belastingplichtige is, als eindafnemer wordt behandeld, kan de afnemer de btw niet aftrekken en wordt deze voor hem dus een definitieve kostenpost. Om te vermijden dat de afnemer van zijn rechten wordt beroofd, moet hij de kans krijgen om de toestand recht te zetten bij de dienstverrichter. De optie blijft dus voor de dienstverrichter slechts bruikbaar tot op het moment dat de afnemer hem zijn btw-identificatienummer meedeelt. Op dat moment moet de dienstverrichter de nodige aanpassingen verrichten in overeenstemming met de normale regels. Dit kan een terugbetaling van eerder aan de afnemer aangerekende

btw inhouden, evenals de nodige aanpassingen in zijn btw-aangifte (via het mini-éénloketsysteem).

De afnemer moet zijn btw-identificatienummer binnen een redelijke termijn na de dienstverrichting meedelen. Indien de afnemer dit heel laat doet, kan normaal worden aangenomen dat hij bij de aankoop van de dienst niet als belastingplichtige handelde.

In concrete gevallen moet voor ogen worden gehouden dat deze maatregel geen enkele implicatie op het vlak van inkomsten zal hebben voor de lidstaat van de afnemer.

5.5. Gedetailleerde vraagstukken die uit deze bepaling voortvloeien

5.5.1. Is een dienstverrichter verplicht om een afnemer zonder btw-identificatienummer als een eindafnemer te behandelen?

Ongeacht tegengestelde informatie "kan" de dienstverrichter ervan uitgaan dat een afnemer de status van niet-belastingplichtige heeft zolang die afnemer hem niet zijn individuele btw-identificatienummer heeft meegedeeld. Artikel 18, lid 2, tweede alinea, verplicht hem daar echter niet toe. Indien hij over andere informatie beschikt om de status van belastingplichtige van de afnemer te bewijzen, mag de dienstverrichter hem als zodanig behandelen, maar indien er iets verkeerd loopt met de afnemer, zal de dienstverrichter aansprakelijk worden gesteld.

5.5.2. Hoe moet een dienstverrichter een afnemer behandelen die buiten de Europese Unie is gevestigd?

Wanneer telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten worden verricht voor afnemers die buiten de Europese Unie zijn gevestigd of er hun verblijfplaats hebben, zijn de Europese btw-regels niet van toepassing op de dienstverrichting. Dat is altijd het geval ongeacht de status van de afnemer.

Tenzij de regel betreffende het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie uit artikel 59 bis van de btw-richtlijn wordt toegepast, hoeft de dienstverrichter de status van de afnemer niet te kennen, maar moet hij enkel de plaats bepalen waar de afnemer is gevestigd. Dit wordt ook bevestigd door artikel 3.

5.5.3. Waarom is in artikel 18, lid 2, "kan" in plaats van "moet" gebruikt?

Dankzij het gebruik van "kan" in artikel 18, lid 2, tweede alinea, heeft de dienstverrichter de keuze om deze bepaling al dan niet te gebruiken.

Wanneer "moet" was gebruikt, zou een dienstverrichter die geen btw-identificatienummer van zijn afnemer ontvangt, deze afnemer als een niet-belastingplichtige moeten behandelen. Het is echter niet uitgesloten dat zelfs zonder btw-identificatienummer de dienstverrichter weet dat zijn afnemer in feite een belastingplichtige is, en dan laat het gebruik van "kan" hem toe die afnemer niet als een niet-belastingplichtige te behandelen.

Als de dienstverrichter over voldoende informatie beschikt om te bewijzen dat de afnemer in feite een belastingplichtige is, is hij dus niet verplicht om die afnemer als een niet-belastingplichtige te behandelen en kan hij een factuur zonder btw uitreiken indien de btw, overeenkomstig artikel 196 van de btw-richtlijn, door de afnemer verschuldigd is.

5.5.4. Wat zijn de gevolgen als de dienstverrichter beslist geen gebruik te maken van de optie die artikel 18, lid 2, tweede alinea, hem biedt?

Indien hij niet over een btw-identificatienummer beschikt en beslist geen gebruik te maken van de optie uit artikel 18, lid 2, tweede alinea, moet de dienstverrichter kunnen bewijzen dat de afnemer in feite een belastingplichtige is. Als dit niet mogelijk is, kan de dienstverrichter aansprakelijk worden gesteld voor de betaling van de btw omdat de afnemer een niet-belastingplichtige is.

5.5.5. Wat moet de dienstverrichter doen als de afnemer hem zijn btw-identificatienummer later meedeelt?

Wanneer de afnemer geen btw-identificatienummer heeft meegedeeld en de dienstverrichter twijfels heeft over de status van de afnemer, kan de dienstverrichter zichzelf beschermen door de afnemer als niet-belastingplichtige te behandelen totdat een dergelijk btw-identificatienummer wordt meegedeeld.

Deze oorspronkelijke beoordeling zal echter moeten worden herzien en gecorrigeerd indien de afnemer op een later tijdstip zijn btw-identificatienummer aan de dienstverrichter meedeelt. Het is hier belangrijk om artikel 25 voor ogen te houden dat stelt dat **voor de toepassing van de regels betreffende de plaats van een dienst alleen de omstandigheden in aanmerking worden genomen die heersen op het tijdstip waarop het belastbaar feit plaatsvindt**.

Wanneer de afnemer zijn btw-identificatienummer heeft meegedeeld, moet de dienstverrichter de nodige aanpassingen uitvoeren (uitreiking van een verbeterde factuur, terugbetaling van de aangerekende btw aan de afnemer, verbetering van zijn btw-aangifte (via het mini-éénloketsysteem).

5.5.6. Wanneer moet de afnemer zijn btw-identificatienummer meedelen?

Een afnemer die op het tijdstip van de aankoop een btw-identificatienummer heeft aangevraagd, maar nog niet ontvangen, kan het niet meedelen en zal mogelijk door de dienstverrichter als een niet-belastingplichtige worden behandeld. Na ontvangst van het btw-identificatienummer kan de afnemer het nummer echter aan de dienstverrichter meedelen. Als hij dit doet, kan de dienstverrichter geen gebruik meer maken van de optie die hem in artikel 18, lid 2, tweede alinea, wordt geboden.

De mededeling moet tijdig, dus binnen een redelijke termijn gebeuren. Dienstverrichters kunnen in hun contractuele regelingen opnemen wat ze als een "redelijke termijn" beschouwen. Het is ook mogelijk dat de mededeling volgens de nationale wetgeving binnen een bepaalde termijn moet gebeuren.

5.5.7. Kan een afnemer die een belastingplichtige is, maar door de dienstverrichter als een niet-belastingplichtige is behandeld, de btw terugkrijgen die de dienstverrichter hem heeft aangerekend?

Als de afnemer zijn btw-identificatienummer niet meedeelt, kan de dienstverrichter beslissen om hem als een eindafnemer te behandelen en btw aan te rekenen. De dienstverrichter zou die btw, onder normale omstandigheden, niet hebben mogen aanrekenen. In dit geval kan de afnemer de aangerekende btw terugkrijgen, maar niet van de belastingdiensten via een van de normale aftrek-/terugbetalingsprocedures. De afnemer

moet in plaats daarvan bij de dienstverrichter gaan aankloppen om de situatie recht te zetten.

5.5.8. *Wat moet er gebeuren wanneer een afnemer een btw-identificatienummer meedeelt, maar de dienstverrichter twijfels heeft over de status van de afnemer of de hoedanigheid waarin hij handelt?*

Overeenkomstig artikel 18, lid 1, onder a), kan de dienstverrichter ervan uitgaan dat de afnemer de status van belastingplichtige heeft, wanneer de afnemer hem zijn btw-identificatienummer heeft meegedeeld, het identificatienummer succesvol is gecontroleerd in het VIES en er geen informatie is die erop wijst dat de afnemer geen belastingplichtige is. Wanneer de dienstverrichter dus, op basis van andere beschikbare informatie, twijfels heeft over de status van de afnemer of de hoedanigheid waarin hij handelt, kan hij beslissen dat de mededeling van het btw-identificatienummer op zich onvoldoende is om de afnemer als een belastingplichtige te behandelen. Bij zijn beslissing moet de dienstverrichter rekening houden met de inhoud van artikel 19.

5.5.9. *Is er een tegenstrijdigheid tussen de optie die overeenkomstig artikel 18, lid 2, tweede alinea, wordt geboden, en het feit dat in sommige lidstaten het btw-identificatienummer op de factuur moet worden vermeld opdat de dienstverrichter bij grensoverschrijdende dienstverrichtingen facturen zonder btw kan opmaken?*

Nee, deze twee elementen zijn niet in tegenspraak met elkaar. Artikel 18, lid 2, tweede alinea, biedt de dienstverrichter een optie wanneer de afnemer zijn btw-identificatienummer niet heeft meegedeeld. In de gevallen waarin de lidstaten strengere eisen stellen voordat ze de dienstverrichter toelaten geen btw aan te rekenen bij grensoverschrijdende dienstverrichtingen wanneer hij niet over een btw-identificatienummer van de afnemer beschikt, zal de mogelijkheid voor de dienstverrichter om deze optie (om de afnemer als een eindafnemer te behandelen) niet te gebruiken in de praktijk echter beperkt zijn.

6. AFNEMER DIE IN MEER DAN ÉÉN LAND IS GEVESTIGD OF ZIJN WOONPLAATS IN ÉÉN LAND EN ZIJN GEBRUIKELIJKE VERBLIJFPLAATS IN EEN ANDER LAND HEEFT (ARTIKEL 24)

6.1. Relevante bepaling

De relevante bepaling vindt u in de btw-uitvoeringsverordening:

- artikel 24

Telkens wanneer naar een artikel van de btw-uitvoeringsverordening wordt verwezen, wordt de verwijzing naar die bepaalde rechtshandeling weggelaten en wordt alleen het artikel vermeld.

6.2. Achtergrond

Bij b2c-dienstverrichtingen hangt de plaats van belastingheffing af van waar de eindafnemer is gevestigd of een inrichting heeft (in geval van een niet-belastingplichtige rechtspersoon) of waar hij zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft (in geval van een natuurlijke persoon).

6.3. Waarom was er behoefte aan verduidelijking?

Wanneer een afnemer in meer dan één land is gevestigd of zijn woonplaats in één land en zijn gebruikelijke verblijfplaats in een ander land heeft, kan dit aanleiding geven tot jurisdictieconflicten tussen lidstaten over wie van hen eventueel recht op de belasting heeft. Dit zou tot dubbele belastingheffing kunnen leiden.

Er moet voorrang worden gegeven aan de plaats die het beste garandeert dat de diensten worden belast op de plaats van het werkelijke verbruik. Om dit concept te verduidelijken, waren echter verdere richtsnoeren nodig.

6.4. Wat doet de bepaling?

Artikel 24 biedt de nodige leidraad om conflicten tussen lidstaten te voorkomen waardoor de dienstverrichter dubbel zou kunnen worden belast wanneer de eindafnemer in meer dan één land is gevestigd of zijn woonplaats in één land en zijn gebruikelijke verblijfplaats in een ander land heeft.

Het is relevant in die situaties waarin de diensten voor een eindafnemer belastbaar zijn op de plaats waar de eindafnemer is gevestigd, zoals bij telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten (artikel 58 van de btw-richtlijn).

Indien voornoemde diensten voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon worden verricht, wordt voorrang gegeven aan de plaats waar de centrale bestuurstaken van zijn onderneming worden uitgeoefend (onder a)). Dit is het geval tenzij er bewijs is dat de diensten worden gebruikt in een andere inrichting van die niet-belastingplichtige rechtspersoon.

Indien voornoemde diensten voor een natuurlijke persoon worden verricht, moet voorrang worden gegeven aan de plaats waar hij zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft (onder b)).

De woonplaats mag enkel worden gebruikt als er bewijs voorhanden is dat de diensten ook daar worden gebruikt.

Zoals aangehaald in overweging 7 van Verordening 1042/2013 is het de bedoeling voorrang te geven aan de plaats die het beste garandeert dat de heffing geschiedt op de plaats van het werkelijke verbruik van de diensten.

6.5. Gedetailleerde vraagstukken die uit deze bepaling voortvloeien

6.5.1. Hoe moeten de vermoedens uit de artikelen 24 bis en 24 ter worden toegepast wanneer de afnemer in meer dan één land is gevestigd of zijn woonplaats in één land en zijn gebruikelijke verblijfplaats in een ander land heeft?

Deze bepaling probeert jurisdictieconflicten tussen lidstaten over wie eventueel recht heeft op de belasting, te voorkomen.

Wanneer een van de specifieke vermoedens uit artikel 24 bis of uit artikel 24 ter, onder a), b) of c), van toepassing is, wordt de plaats van een dienst vastgesteld bij verwijzing naar bijzondere indicatoren die wijzen naar de plaats waar de afnemer is gevestigd of zijn verblijfplaats heeft[12]. Bijgevolg kan er enkel een conflict tussen twee plaatsen van vestiging of verblijf ontstaan wanneer een belastingdienst een van de specifieke vermoedens zou weerleggen omdat er aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik door de dienstverrichter zijn. Als de afnemer na de weerlegging van een van die vermoedens op basis van de beschikbare informatie wordt geïdentificeerd als een afnemer die in meer dan één land is gevestigd of zijn woonplaats in één land en zijn gebruikelijke verblijfplaats in een ander land heeft, is artikel 24 relevant.

Indien geen enkele van de specifieke vermoedens van toepassing is, geldt krachtens artikel 24 ter, onder d), het vermoeden dat de afnemer is gevestigd op de plaats die als zodanig door de dienstverrichter aan de hand van twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken is vastgesteld. Het is in dat geval bijzonder relevant om artikel 24 als leidraad te gebruiken indien op basis van de beschikbare informatie wordt vastgesteld dat de afnemer in meer dan één land is gevestigd of zijn woonplaats in één land en zijn gebruikelijke verblijfplaats in een ander land heeft.

6.5.2. Hoe moet artikel 24 septies in verband met bewijsstukken worden toegepast, indien de afnemer in meer dan één land is gevestigd of zijn woonplaats in één land en zijn gebruikelijke verblijfplaats in een ander land heeft?

Artikel 24 septies bevat een onvolledige lijst van bewijsstukken die de dienstverrichter kan gebruiken om de plaats vast te stellen waar de eindafnemer is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft. In de gevallen waarin de dienstverrichter op basis van de beschikbare bewijsstukken vaststelt dat de afnemer in meer dan één land is gevestigd of zijn woonplaats in één land en zijn gebruikelijke verblijfplaats in een ander land heeft, moet hij het land van belastingheffing kiezen in overeenstemming met artikel 24 (zie ook punt 6.4).

[12] Het toepassingsgebied van de specifieke vermoedens uit artikel 24 bis en artikel 24 ter, onder a) tot c), wordt meer in detail beschreven in hoofdstuk 7.

7. VERMOEDENS BETREFFENDE DE PLAATS VAN VESTIGING VAN DE AFNEMER (ARTIKELEN 24 BIS EN 24 TER)

7.1. Relevante bepalingen

De relevante bepalingen vindt u in de btw-uitvoeringsverordening:

Digitale dienstverrichtingen op een fysieke plaats van de dienstverrichter:

- artikel 24 bis

Digitale dienstverrichtingen via een vaste lijn:

- artikel 24 ter, onder a)

Digitale dienstverrichtingen via mobiele netwerken:

- artikel 24 ter, onder b)

Digitale dienstverrichtingen waarvoor het gebruik van een decoder is vereist:

- artikel 24 ter, onder c)

Overige digitale dienstverrichtingen:

- artikel 24 ter, onder d)

Telkens wanneer naar een artikel van de btw-uitvoeringsverordening wordt verwezen, wordt de verwijzing naar die bepaalde rechtshandeling weggelaten en alleen het artikel vermeld.

7.2. Achtergrond

Vanaf 1 januari 2015 worden telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten, in overeenstemming met de artikelen 44 en 58 van de btw-richtlijn, in alle gevallen belastbaar op de plaats van vestiging van de afnemer, ongeacht of deze diensten worden verricht door EU- of niet-EU-ondernemingen en los van de status van hun afnemers (belastingplichtigen of niet-belastingplichtigen).

7.3. Waarom was er behoefte aan verduidelijking?

Telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten (digitale diensten) worden gewoonlijk van op afstand verricht en de dienstverrichter moet op een eenvoudige manier kunnen bepalen waar zijn afnemer is gevestigd, zodat de btw-behandeling kan worden geautomatiseerd en de administratieve belasting zo klein mogelijk kan worden gehouden.

Waar elke aparte dienstverrichting van geringe waarde is, maar het aantal transacties tegelijk ook heel hoog is, is er behoefte aan vermoedens om de praktische toepassing van de regels vanaf 2015 te vergemakkelijken. Er zijn ook situaties waarin het, gezien het bijzondere kader waarin de digitale dienst wordt verricht, bijzonder moeilijk is om niet alleen de plaats van vestiging, maar ook de status van de afnemer te bepalen. Ook in die

gevallen is een vermoeden nodig. Al deze vermoedens moeten uiteraard in overeenstemming zijn met de regels die in de btw-richtlijn zijn vastgelegd.

De vermoedens zijn bedoeld om een zekere flexibiliteit te bieden met het oog op toekomstige IT-ontwikkelingen. Gezien de constante technologische ontwikkelingen zullen waarschijnlijk nieuwe telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten op de markt verschijnen. Als het toepassingsgebied van de vermoedens te restrictief zou zijn, bestaat het risico dat ze hun doel voorbijschieten.

7.4. Wat doen de bepalingen?

De bepalingen in onderafdeling 3 bis voorzien in vermoedens voor de gevallen waarin het voor de dienstverrichter uitermate moeilijk, zo niet praktisch onmogelijk is te weten waar de afnemer eigenlijk is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft. Om de toepassing te vergemakkelijken, wordt er gewerkt met vermoedens met betrekking tot de plaats van vestiging van de afnemer.

De meeste vermoedens houden verband met de toepassing van de regels die op 1 januari 2015 in werking treden (artikelen 24 bis en 24 ter)[13]. Bij de formulering van deze vermoedens is rekening gehouden met de technische IT-oplossingen die momenteel voor ondernemingen voorhanden zijn.

Opdat een bepaald vermoeden zou gelden, moet de dienstverrichting onder bepaalde voorgeschreven voorwaarden worden verricht. Het is ook belangrijk voor ogen te houden dat alle in onderafdeling 3 bis vervatte vermoedens weerlegbaar zijn.

Onderafdeling 3 bis staat in nauw verband met de onderafdelingen 3 ter en 3 quater. Onderafdeling 3 ter handelt over het weerleggen van vermoedens door de dienstverrichter of door een belastingdienst (in het laatste geval alleen bij aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik door de dienstverrichter). Onderafdeling 3 quater focust op bewijsstukken voor de vaststelling van de plaats van vestiging van de afnemer en weerlegging van vermoedens. Meer uitleg over de onderafdelingen 3 ter en 3 quater vindt u in hoofdstuk 8 en hoofdstuk 9.

7.4.1. Vermoeden dat zowel op b2b- als op b2c-dienstverrichtingen van toepassing is

Artikel 24 bis bevat een weerlegbaar vermoeden dat van toepassing is op de artikelen 44, 58 en 59 bis van de btw-richtlijn. Dit betekent dat het zowel op b2b- als op b2c-dienstverrichtingen van toepassing is. Was dit niet het geval geweest, dan zou het vermoeden zijn oorspronkelijke doel voorbij hebben geschoten, aangezien de dienstverrichter in dat geval elke transactie zou moeten opvolgen om na te gaan of de afnemer een onderneming of een particulier is.

Dit vermoeden is van toepassing op digitale diensten die op bepaalde fysieke plaatsen worden verricht (lid 1). Dit is ook het geval wanneer de fysieke plaats zich aan boord bevindt van een schip, vliegtuig of trein waarmee een passagiersvervoerdienst wordt verricht (lid 2).

[13] Onderafdeling 3 bis bevat ook artikel 24 quater dat een vermoeden biedt voor de toepassing van artikel 56, lid 2, van de btw-richtlijn volgens hetwelk de verhuur, andere dan kortdurende verhuur, van een vervoermiddel aan een niet-belastingplichtige belastbaar is op de plaats van vestiging van de afnemer. Er komt een aparte toelichting betreffende de btw-wijzigingen in verband met de plaats-van-dienst-regels voor langdurende verhuur van vervoermiddelen die in 2013 in werking zijn getreden.

Het is echter niet van toepassing op over-the-top-diensten. Dat zijn diensten die alleen kunnen worden verricht dankzij een verbinding die tot stand wordt gebracht via communicatienetwerken, maar waarbij de fysieke aanwezigheid van de ontvanger op de plaats waar de dienst wordt verricht, niet noodzakelijk is. De onderliggende dienst (die onder specifieke omstandigheden onder artikel 24 bis kan vallen) die de verrichting van over-the-top-diensten mogelijk maakt, is doorgaans een telecommunicatiedienst.

De toepasbaarheid van elk vermoeden moet door de dienstverrichter worden beoordeeld op basis van beschikbare informatie (d.w.z. alle informatie waarover een dienstverrichter beschikt of had moeten beschikken).

7.4.1.1. Digitale dienstverrichtingen op een fysieke plaats van de dienstverrichter

Dankzij het vermoeden zoals vastgelegd in artikel 24 bis, lid 1, kan een dienstverrichter ervan uitgaan dat de afnemer op die plaats is gevestigd of er zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft waar hij de dienst verricht en waar de afnemer fysiek aanwezig moet zijn opdat de dienst voor hem kan worden verricht. Dat is dan de plaats waar de door die dienstverrichter verrichte dienst belastbaar is.

De lijst van voorbeeldplaatsen (telefooncel, wifi-hotspot, internetcafé, restaurant of hotellobby) wordt louter ter informatie gegeven en bijgevolg kan het vermoeden ook van toepassing zijn wanneer de dienst op een andere soortgelijke plaats wordt verricht. Er moet echter aan de basisvoorwaarden van het vermoeden worden voldaan.

Dit vermoeden geldt enkel voor de door de dienstverrichter op zijn plaats verrichte diensten, maar niet voor door andere dienstverleners verrichte diensten. Bijgevolg geldt het wanneer de afnemer een vergoeding betaalt om gedurende een uur in een internetcafé op het internet te surfen, maar niet voor zijn downloads van het internet. Deze laatste diensten (die over-the-top-diensten kunnen worden genoemd) vereisen niet dat ze op de fysieke plaats van de dienstverrichter worden verricht, en vallen bijgevolg niet onder het vermoeden uit artikel 24 bis, lid 1.

Een afnemer met verblijfplaats in het Verenigd Koninkrijk gaat met vakantie naar Spanje en koopt een internettegoed van twee uur om de internetverbinding in een internetcafé op zijn vakantiebestemming te kunnen gebruiken. Krachtens artikel 24 bis, lid 1, is op het tegoed Spaanse btw van toepassing. Alle andere diensten (over-the-top-diensten) die door de afnemer worden aangekocht terwijl hij de verbinding gebruikt, vallen niet onder het vermoeden.

Als dezelfde afnemer mp3-liedjes **niet** via de wifi-verbinding van het internetcafé, maar via het netwerk van zijn Britse mobiele operator aankoopt en downloadt van een onlineverkoopplatform, geldt artikel 24 bis niet. Ten eerste vereist de telecommunicatiedienst in dit laatste geval niet dat de afnemer fysiek aanwezig is in het internetcafé. Ten tweede is het downloaden van mp3-liedjes in elk geval een over-the-top-dienst. Daarom is in dit tweede geval, als de afnemer zijn Britse mobiele telefoon gebruikt (de mobiele landencode van de simkaart is het Verenigd Koninkrijk), Britse btw van toepassing op de telecommunicatiedienst en op de verkoop van het mp3-liedje.

Het vermoeden geldt voor de drie types van diensten zodat het van toepassing is op diensten met soortgelijke kenmerken die onder dezelfde omstandigheden worden verricht (verricht voor de afnemer op de fysieke plaats van de dienstverrichter, zonder de exacte

plaats van vestiging van de afnemer te kennen – d.w.z. waar hij is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft).

Dit is vooral relevant voor telecommunicatiediensten, aangezien de betrokken diensten hoofdzakelijk telefoongesprekken (indien in een telefooncel) of internettoegang (op een wifi-hotspot of in een internetcafé) zullen zijn. Het kan echter ook van toepassing zijn op bepaalde omroepdiensten en elektronische diensten, bijvoorbeeld in situaties waar speelautomaten worden gebruikt (in speelhallen, cafés, bars) of amusement wordt aangeboden (gokspelen via gelokaliseerde servers in cafés of kiosken bijvoorbeeld).

Aangezien de afnemer fysiek op de plaats aanwezig moet zijn zodat hij de diensten kan afnemen, wordt er ook van uitgegaan dat deze diensten daadwerkelijk op die plaats worden gebruikt en geëxploiteerd. Alleen diensten die niet vereisen dat de afnemer fysiek op de plaats van de dienstverrichter aanwezig is, kunnen op een andere plaats worden gebruikt en geëxploiteerd.

7.4.1.2. Digitale dienstverrichtingen op een fysieke plaats van de dienstverrichter aan boord van een vervoermiddel

Er kunnen complicaties ontstaan als de telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten worden verricht op een plaats die mobiel is. Als de plaats zich bevindt aan boord van een schip, vliegtuig of trein waarmee een passagiersvervoerdienst wordt verricht binnen de Europese Unie, wordt het land van die plaats geacht het land van vertrek van de passagiersvervoerdienst te zijn. Dit vloeit voort uit artikel 24 bis, lid 2.

Daarin wordt verwezen naar "*passagiersvervoerdienst die binnen de Gemeenschap wordt verricht overeenkomstig de artikelen 37 en 57 van Richtlijn 2006/112/EG*". Dit houdt in dat artikel 24 bis, lid 2, alleen geldt voor **het gedeelte van de passagiersvervoerdienst dat binnen de Gemeenschap wordt verricht,** zoals gedefinieerd in artikel 37, lid 2, en in artikel 57, lid 2, van de btw-richtlijn. Andere gedeelten van een passagiersvervoerdienst (inclusief trajecten buiten de Europese Unie) vallen dus bijgevolg niet onder voornoemde bepaling.

Artikel 37, lid 2, (evenals artikel 57, lid 2) van de btw-richtlijn definieert **het in de Gemeenschap verrichte gedeelte van een passagiersvervoerdienst** als "*het gedeelte van een vervoer dat, zonder tussenstop buiten de Gemeenschap, plaatsvindt tussen de plaats van vertrek en de plaats van aankomst van het passagiersvervoer*". Het verduidelijkt eveneens dat de plaats van vertrek van een passagiersvervoerdienst het eerste punt in de Europese Unie is waar passagiers aan boord kunnen komen, eventueel na een tussenstop buiten de Europese Unie.

Er moet worden benadrukt dat in overeenstemming met de artikelen 15 en 35 het in de Europese Unie verrichte gedeelte van een passagiersvervoerdienst wordt bepaald door het traject van het vervoermiddel en niet door het traject dat door elk van de passagiers wordt afgelegd.

Aangezien het territoriale toepassingsgebied van het vermoeden in dit geval rechtstreeks op die definitie is gebaseerd, moet de verwijzing naar "*het land van vertrek*" op dezelfde manier worden begrepen als "**de plaats van vertrek**" in de artikelen 37 en 57 van de btw-richtlijn wordt gedefinieerd. Er is geen manoeuvreerruimte gelaten voor een uitbreiding van zijn territoriale toepassingsgebied.

Bij wijze van voorbeeld: als een cruise in Spanje vertrekt, in Portugal en Frankrijk tussenstops maakt en in het Verenigd Koninkrijk aankomt, en de cruiseorganisator de telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten op zo'n manier aanbiedt dat de fysieke aanwezigheid van de afnemer is vereist (bijvoorbeeld via een eigen netwerk), dan moet de dienstverrichter met betrekking tot deze diensten Spaanse btw betalen.

De toepassing van het vermoeden uit artikel 24 bis, lid 2, is niet uitgebreid tot de situatie waarin de dienstverrichting plaatsvindt buiten het gedeelte van een passagiersvervoerdienst dat binnen de Europese Unie wordt verricht (dat ook internationale trajecten omvat), aangezien dat zou ingaan tegen de logica die nu wordt gehanteerd voor dienstverrichtingen aan boord in het algemeen (zoals vermeld in de artikelen 37 en 57 van de btw-richtlijn). Met andere woorden kan het vermoeden uit lid 2 niet worden toegepast op dienstverrichtingen aan boord buiten het binnen de Europese Unie verrichte gedeelte van de passagiersvervoerdienst.

Telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten die aan boord van schepen, vliegtuigen of treinen worden verricht **buiten het in de Gemeenschap verrichte gedeelte van de passagiersvervoerdienst** (in de zin zoals hierboven uiteengezet), vallen daarom onder artikel 24, lid 1, of, als niet aan de voorwaarden van dat vermoeden wordt voldaan, onder een van de andere vermoedens uit artikel 24 ter (in de praktijk zal dat ofwel het specifieke vermoeden gebaseerd op het gebruik van een simkaart of het algemene vermoeden zijn).

Als een cruise dus in Spanje vertrekt, in Marokko en Tunesië tussenstops maakt en in Italië aankomt, zal artikel 24 bis, lid 2, niet van toepassing zijn omdat het traject niet plaatsvindt binnen het in de Gemeenschap verrichte gedeelte van de passagiersvervoerdienst.

In een dergelijk geval zal, indien aan boord verrichte diensten (bv. roamingdiensten) de fysieke aanwezigheid van de afnemer vereisen, artikel 24 bis, lid 1, moeten worden gebruikt, d.w.z. dat de plaats van het schip op het moment van de dienstverrichting bepalend zal zijn. In de praktijk houdt dit in het voorbeeld waarbij een cruise in Spanje vertrekt, in Marokko en Tunesië tussenstops maakt en in Italië aankomt, in dat in de Spaanse territoriale wateren de Spaanse btw van toepassing is, in de Italiaanse territoriale wateren de Italiaanse btw en buiten de territoriale wateren van de Europese Unie er geen Europese btw van toepassing is.

Wanneer een afnemer dergelijke diensten echter bij zijn gewone operator aankoopt als een onderdeel van het totale pakket van mobiele diensten, moet het duidelijk zijn dat op deze diensten uitsluitend artikel 24 ter, onder b), van toepassing is en dat de landencode van de simkaart van de afnemer bepalend zal zijn.

7.4.2. Vermoedens die alleen op b2c-dienstverrichtingen van toepassing zijn

Artikel 24 ter voorziet in weerlegbare vermoedens voor bepaalde dienstverrichtingen die onder artikel 58 van de btw-richtlijn vallen. De vermoedens gelden alleen voor b2c-dienstverrichtingen.

Deze vermoedens hebben een beperkt toepassingsgebied en gelden bijgevolg niet voor b2b-dienstverrichtingen met inbegrip van gevallen van gemengd gebruik, waarop in plaats daarvan artikel 44 van de btw-richtlijn van toepassing is.

De toepasbaarheid van elk vermoeden moet door de dienstverrichter worden beoordeeld op basis van beschikbare informatie (d.w.z. alle informatie waarover een dienstverrichter beschikt of had moeten beschikken). Bijgevolg is het mogelijk dat voor sommige diensten deze specifieke vermoedens niet zullen gelden wegens het gebrek aan beschikbare informatie over de manier waarop ze voor de afnemer zijn verricht. In sommige gevallen kan het om over-the-top-diensten[14] gaan, maar het kan ook om andere diensten gaan.

7.4.2.1. Digitale dienstverrichtingen via een vaste lijn

Artikel 24 ter, onder a), betreft gevallen waarin de diensten voor de afnemer (een niet-belastingplichtige) via een vaste lijn in een gebouw worden verricht. Aangezien dat doorgaans de plaats is waar de dienst zal worden gebruikt, geldt het vermoeden dat de afnemer er is gevestigd.

Dit vermoeden is niet beperkt in toepassing, maar geldt voor elke verrichting van telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten via een vaste lijn. Opdat het vermoeden zou gelden, moet de verrichting voor de niet-belastingplichtige via **zijn eigen** vaste lijn gebeuren. Er moet bijgevolg een verband zijn tussen de vaste lijn en de betrokken afnemer om aan te geven dat de afnemer werkelijk is gevestigd op de plaats waar de vaste lijn is geïnstalleerd. Dit is het geval bij een vaste lijn in een residentieel gebouw (ongeacht of de installatie voor de eigenaar van het gebouw of een huurder is verricht) of een dergelijk gebouw (wanneer de vaste lijn is geïnstalleerd in een gebouw dat een niet-belastingplichtige rechtspersoon voor haar activiteiten gebruikt), maar niet ingeval de plaats van installatie van de vaste lijn louter wordt gebruikt om handel te drijven.

Dit betekent dat wanneer diensten worden verricht voor een afnemer via zijn vaste lijn, voor de afnemer het vermoeden geldt dat hij werkelijk op die plaats is gevestigd, en dat de dienstverrichter daarop kan vertrouwen (ongeacht of de vaste lijn aan die afnemer of aan een derde toebehoort), tenzij hij dit vermoeden aan de hand van drie bewijsstukken kan weerleggen. Als de diensten bijvoorbeeld via een vaste lijn in een vakantiewoning worden verricht, maar de dienstverrichter over 3 niet-tegenstrijdige bewijsstukken beschikt waaruit blijkt dat zijn afnemer op een andere plaats is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijk verblijfplaats heeft (bv. factuuradres, bankgegevens en andere zakelijk relevante gegevens waaruit een andere lidstaat dan die van de vaste lijn blijkt), kan de dienstverrichter het vermoeden weerleggen. Wanneer de dienstverrichter het vermoeden weerlegt, wordt de dienst geacht te zijn verricht op de plaats die uit deze 3 bewijsstukken blijkt.

Indien op een bepaalde plaats naast een vaste lijn ook een decoder of een viewing card wordt gebruikt om de diensten te verrichten, wordt aan het vermoeden gebaseerd op de vaste lijn voorrang gegeven.

7.4.2.2. Digitale dienstverrichtingen via mobiele netwerken

Artikel 24 ter, onder b), betreft gevallen waarin de afnemer (een niet-belastingplichtige) een simkaart gebruikt om telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten af te nemen (ongeacht of het om voorafbetaalde tegoeden of achteraf gefactureerde diensten gaat).

[14] Een definitie van over-the-top-diensten vindt u in punt 1.6.

Een simkaart wordt doorgaans gebruikt in het land dat wordt aangeduid met de mobiele landencode van de kaart, en bijgevolg is het land van uitgifte van de simkaart de belangrijkste factor om vast te stellen waar de afnemer is gevestigd om de plaats van de dienst te bepalen. Het vermoeden luidt dat de afnemer er is gevestigd of er zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

Dit vermoeden is bijzonder nuttig bij voorafbetaalde tegoeden op een simkaart omdat dergelijke tegoeden voor veel meer kunnen worden gebruikt dan het betalen van telefoongesprekken of internettoegang[15] en de dienstverrichter niet vooraf kan weten waarvoor de afnemer de tegoeden zal gebruiken.

In beide gevallen (voorafbetaalde tegoeden en achteraf gefactureerde diensten) kan de dienstverrichter het vermoeden weerleggen als hij over 3 niet-tegenstrijdige bewijsstukken beschikt waaruit blijkt dat zijn afnemer op een andere plaats is gevestigd.

7.4.2.3. Digitale dienstverrichtingen waarvoor het gebruik van een decoder is vereist

Artikel 24 ter, onder c), stelt dat wanneer het gebruik van een decoder of soortgelijk toestel of een viewing card vereist is om de diensten af te nemen, ervan uit kan worden gegaan dat de afnemer (een niet-belastingplichtige) is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft op de plaats waar die decoder zich bevindt of waar de viewing card naartoe is verzonden met het oog op gebruik aldaar. Het vermoeden geldt niet wanneer de decoder wordt verkocht en de dienstverrichter niet weet en ook niet kan weten waar deze zal worden geplaatst, en evenmin wanneer de viewing card wordt verkocht, maar niet naar de afnemer wordt verzonden. Indien op een bepaalde plaats een vaste lijn samen met een decoder of een viewing card voor de te verrichten diensten wordt gebruikt, dan geldt het vermoeden uit artikel 24 ter, onder a).

7.4.2.4. Overige digitale dienstverrichtingen

Op alle verrichtingen van telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten die niet onder een specifiek vermoeden (uit artikel 24 bis of artikel 24 ter onder a), b) of c)) vallen, is artikel 24 ter, onder d), van toepassing. Volgens deze bepaling wordt ervan uitgegaan dat de afnemer is gevestigd op de plaats die door de dienstverrichter wordt vastgesteld aan de hand van twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken.

Dit algemene vermoeden mag alleen worden gebruikt als het niet mogelijk is een specifiek vermoeden te gebruiken. Als de dienstverrichter dus niet beschikt over informatie of bewijsstukken waaruit blijkt dat het specifieke vermoeden geldt, en deze (onder normale zakelijke omstandigheden) niet kon hebben verzameld, kan hij verder gaan en het algemene vermoeden toepassen. Als een dienst bijvoorbeeld via minstens twee verschillende kanalen (een vaste lijn of mobiele netwerken) kan worden verricht en de dienstverrichter niet kan weten en niet had moeten weten welke daadwerkelijk door de afnemer is gebruikt om de dienst af te nemen, kan hij ervoor kiezen het algemene vermoeden te gebruiken.

Dit algemene vermoeden staat in direct verband met artikel 24 septies en biedt grotere zekerheid aan de dienstverrichter bij de vaststelling van de plaats van belastingheffing. Het is aan de dienstverrichter om te beslissen welke twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken

[15] Het vermoeden van de landencode van de simkaart is alleen relevant om de plaats van belastingheffing te bepalen bij telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten en niet bij andere verrichtingen waarvoor de voorafbetaalde tegoeden als betaalmiddel kunnen worden gebruikt.

hij het betrouwbaarst acht om de plaats van vestiging van zijn afnemer vast te stellen (zie ook hoofdstuk 9). Er is hiermee een evenwicht bereikt tussen het vereiste dat de bewijslast niet onevenredig mag zijn, en de noodzaak om manipulatie en misbruik te voorkomen. De perceptie kan van belanghebbende tot belanghebbende verschillen. Het is belangrijk om de naleving voor ondernemingen eenvoudig en haalbaar te houden. Anderzijds is het ook belangrijk dat de lidstaten voldoende zekerheid hebben dat de diensten op de juiste plaats worden belast.

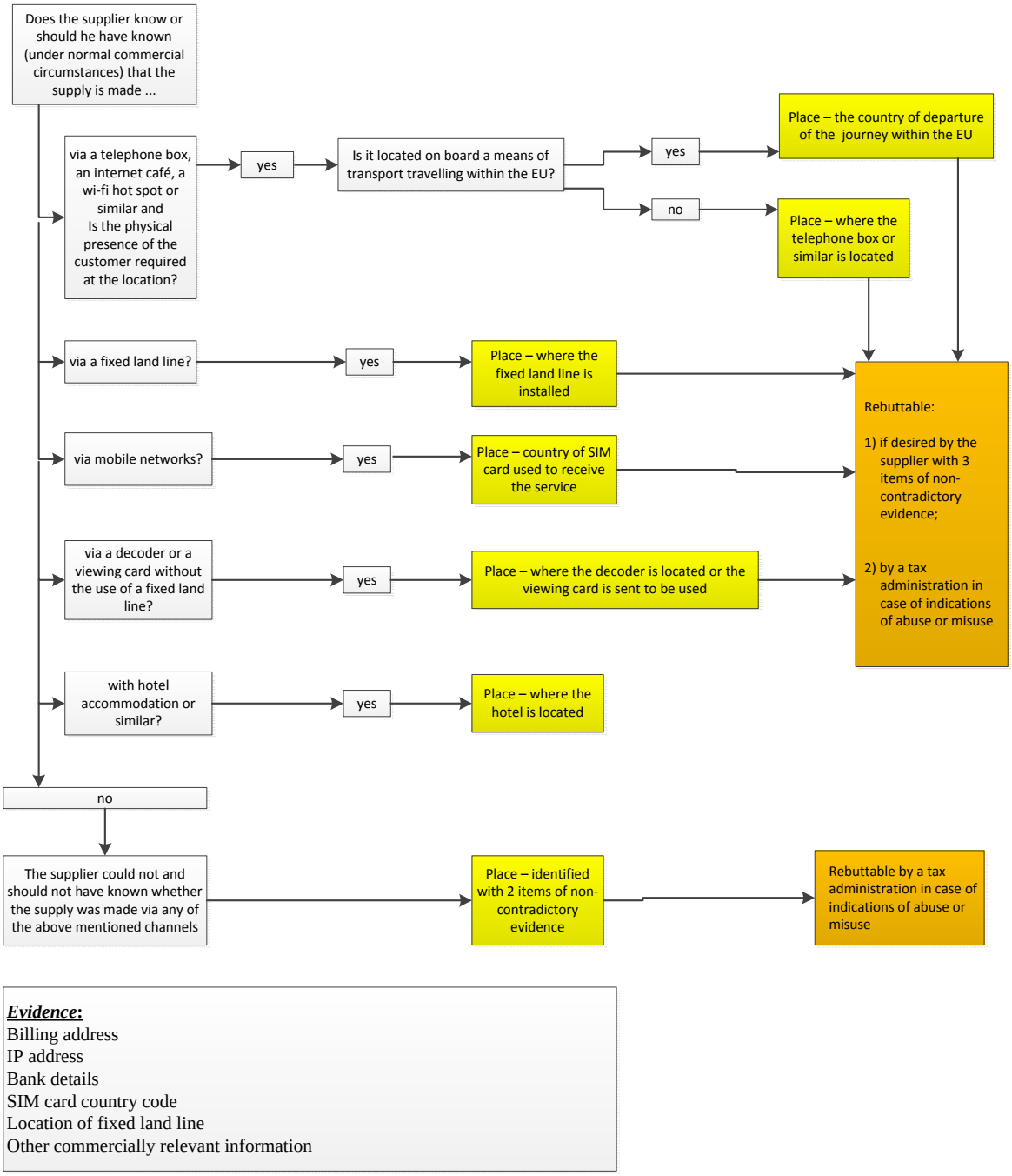
Ook al kan het in sommige gevallen voor de dienstverrichter moeilijk zijn om meer dan één bewijsstuk te verzamelen, moet worden benadrukt dat alle zakelijk relevante gegevens als bewijs mogen dienen. Dit zou de dienstverrichter voldoende flexibiliteit moeten bieden om op de juiste manier de plaats van vestiging van zijn afnemer vast te stellen. De belastingdienst kan de beoordeling door de dienstverrichter alleen betwisten indien er aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik door de dienstverrichter zijn (zie ook hoofdstuk 8).

Dit vermoeden heeft, omdat het als een soort "vangnet" fungeert, het potentieel "toekomstbestendig" te zijn en zo te garanderen dat rekening kan worden gehouden met nieuwe diensten en opkomende technologieën.

7.5. Gedetailleerde vraagstukken die uit deze bepalingen voortvloeien

7.5.1. Wat is de interactie tussen de verschillende vermoedens? – de grafiek

De interactie wordt weergegeven in onderstaande beslissingsgrafiek die de vermoedens voor elke soort dienstverrichting toont:



***Evidence*:**
Billing address
IP address
Bank details
SIM card country code
Location of fixed land line
Other commercially relevant information

7.5.2. Wat wordt verstaan onder een wifi-hotspot?

Zie punt 1,6.van het glossarium.

7.5.3. Geldt het vermoeden voor dienstverrichtingen op een fysieke plaats ook voor voorafbetaalde diensten?

Nee, aangezien deze diensten normaal gezien niet vereisen dat de afnemer fysiek aanwezig is om de dienst af te nemen. Dus, indien toegang tot bijvoorbeeld wifi-hotspots niet tot een specifieke plaats beperkt is, geldt artikel 24, onder a), niet.

7.5.4. Welk vermoeden heeft voorrang indien verschillende vermoedens met elkaar in botsing kunnen komen?

Er kunnen gevallen zijn waarin de verschillende vermoedens uit de artikelen 24 bis en 24 ter met elkaar in botsing kunnen komen. Gezien het feit dat elk vermoeden naar telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten verwijst, kan er mogelijk verwarring ontstaan over welk vermoeden moet worden gebruikt.

Als een eerste stap om de vraag te beantwoorden of er een tegenstrijdigheid tussen vermoedens is en zo ja, welk vermoeden voorrang moet krijgen, moet een feitelijke beoordeling van de dienstverrichting worden uitgevoerd. Hiervoor moet de dienstverrichter alle beschikbare informatie gebruiken. Deze verplichting geldt ook voor informatie waarvan hij op de hoogte had moeten zijn (zie ook hoofdstuk 9).

Het probleem doet zich alleen voor als een bepaalde verrichting van telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten aan de voorwaarden van twee aparte vermoedens voldoet.

Bij dienstverrichtingen via een vaste lijn (beheerst door artikel 24 ter, onder a)), waarbij ook het gebruik van een decoder is vereist (beheerst door artikel 24 ter, onder c)), wordt in de btw-uitvoeringsverordening duidelijk gesteld dat het vermoeden van de vaste lijn voorrang heeft.

Bovendien heeft in de gevallen waarin er twijfel bestaat of een van de specifieke vermoedens (uit artikel 24 bis en artikel 24 ter, onder a) - c)) of het algemene vermoeden (artikel 24 ter, onder d)) van toepassing is, het eerste altijd voorrang.

Een eindafnemer kan bijvoorbeeld een app kopen in een app store via zijn mobiele telefoonrekening (de aankoop wordt aangerekend op de mobiele telefoonfactuur of tegoeden worden afgetrokken) en de app store is de btw op de dienst verschuldigd. Kan de app store in een dergelijke situatie gebruikmaken van het specifieke vermoeden van artikel 24 ter, onder b), of moet het algemene vermoeden van artikel 24 ter, onder d), worden gebruikt? De app store moet een specifiek vermoeden gebruiken als hij beschikt over of (onder normale zakelijke omstandigheden) had moeten beschikken over de simkaartinformatie (in de praktijk kan dit betekenen dat de telecomoperator deze informatie moet delen) en weet of had moeten weten dat een app via mobiele netwerken wordt afgenomen. Anders moet de app store twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken verzamelen zoals vereist in artikel 24 ter, onder d).

Kort samengevat, als de dienstverrichter geen informatie heeft verzameld of kon hebben verzameld die voldoende is om aan de toepassingsvoorwaarden van het specifieke vermoeden te voldoen, moet hij gebruikmaken van het algemene vermoeden (zie ook hoofdstuk 9).

7.5.5. Hoe moeten via een simkaart verrichte diensten worden behandeld indien de mobiele landencode ook gebieden dekt waar de Europese btw niet geldt?

In overeenstemming met het vermoeden uit artikel 24 ter, onder b), is de belastingheffing op de landencode van de simkaart gebaseerd. Voor sommige gebieden die buiten het toepassingsgebied van de btw-richtlijn vallen, zijn er aparte codes, maar voor andere niet. In dit laatste geval zou het vermoeden ervan uit kunnen gaan dat de tegoeden worden gebruikt in de gebieden waar de Europese btw geldt.

Het is moeilijk te zien hoe dit vraagstuk, met het vermoeden, kan worden vermeden, aangezien op het tijdstip van de verkoop van de tegoeden de dienstverrichter onmogelijk kan weten waar precies de tegoeden zullen worden gebruikt (bijvoorbeeld op het Spaanse vasteland of op de Canarische Eilanden).

De dienstverrichter zou het vermoeden kunnen weerleggen indien hij over drie niet-tegenstrijdige bewijsstukken beschikt waaruit blijkt dat de afnemer werkelijk buiten de Europese Unie is gevestigd. Dit zou echter ondergeschikt zijn aan het gebruik van de regel van het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie uit artikel 59 bis van de btw-richtlijn.

7.5.6. Hoe moet de verwijzing naar een "vaste lijn" worden begrepen?

De term "vaste lijn" moet niet al te restrictief worden geïnterpreteerd zodat hij ook op nieuwe technologieën in ontwikkeling van toepassing kan zijn.

Zie punt 1.6 van het glossarium.

8. WEERLEGGEN VAN VERMOEDENS (ARTIKEL 24 QUINQUIES)

8.1. Relevante bepaling

De relevante bepaling vindt u in de btw-uitvoeringsverordening:

- **artikel 24 quinquies** (onderafdeling 3 ter)

Telkens wanneer naar een artikel van de btw-uitvoeringsverordening wordt verwezen, wordt de verwijzing naar die bepaalde rechtshandeling weggelaten en wordt alleen het artikel vermeld.

8.2. Achtergrond

Om de fiscale behandeling van b2c-verrichtingen van telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten (vanaf 1 januari 2015) te verduidelijken, zijn vermoedens met betrekking tot de plaats van vestiging van de afnemer ingevoerd. Deze zijn vervat in de artikelen 24 bis en 24 ter van onderafdeling 3 bis.

8.3. Waarom was er behoefte aan verduidelijking?

Alle vermoedens van onderafdeling 3 bis zijn weerlegbaar. De meeste vermoedens zijn ingevoerd om aan de dienstverrichters richtsnoeren te bieden met betrekking tot de plaats van belastingheffing in situaties waarin het praktisch onmogelijk is de plaats van vestiging van de afnemer vast te stellen of deze niet met zekerheid kan worden vastgesteld.

Dit verandert niets aan de basisregel dat de diensten belastbaar zijn op de plaats waar de afnemer is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft. Wanneer er informatie beschikbaar is om de werkelijke plaats van vestiging van de afnemer vast te stellen, blijft de mogelijkheid dus bestaan om een vermoeden te weerleggen.

In dit kader is er behoefte aan duidelijkheid over wat nodig is om een vermoeden te kunnen weerleggen en wie dat mag doen.

8.4. Wat doet de bepaling?

Artikel 24 quinquies verduidelijkt dat een vermoeden door de dienstverrichter, en in bepaalde omstandigheden, door een belastingdienst kan worden weerlegd. Weerlegging door de afnemer is niet mogelijk: het is de verantwoordelijkheid van de dienstverrichter die de btw met betrekking tot de verrichte diensten aan de juiste belastingdienst moet betalen, om de werkelijke plaats van belastingheffing vast te stellen. In deze bepaling wordt ook vastgelegd hoeveel bewijsstukken nodig zijn om een vermoeden te weerleggen.

8.4.1. Weerlegging door de dienstverrichter

Voor zover een vermoeden nog niet is gekoppeld aan het verzamelen van bewijsstukken door de dienstverrichter over zijn afnemer, is weerlegging mogelijk aan de hand van drie niet-tegenstrijdige bewijsstukken. Dit geldt voor de vermoedens uit artikel 24 bis en uit artikel 24 ter, onder a), b) en c). Dit zijn allemaal specifieke vermoedens.

Wanneer een dienstverrichter bij een van deze vermoedens over voldoende bewijs beschikt waaruit blijkt dat de afnemer op een andere plaats is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, kan hij het vermoeden weerleggen.

Een dienstverrichter is niet verplicht om een vermoeden te weerleggen. Ook al bestaat er eventueel andersluidend bewijs, toch kan de dienstverrichter beslissen zich op het vermoeden te baseren om de plaats van vestiging van de afnemer vast te stellen.

Bij dienstverrichtingen waarvoor geen enkele van de specifieke vermoedens geldt, zijn bewijsstukken vereist om de plaats van vestiging van de afnemer vast te stellen. Hiervoor geldt het algemene vermoeden van artikel 24 ter, onder d).

Indien noch artikel 24 bis noch artikel 24 ter, a) - c), geldt, luidt het vermoeden dat de afnemer is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft op de plaats die de dienstverrichter heeft vastgesteld aan de hand van twee niet-tegenstrijdige door hem verzamelde bewijsstukken. Door in artikel 24 ter, onder d), het aantal bewijsstukken vast te leggen op twee, houdt het algemene vermoeden al rekening met aanpassing indien meer dan twee bewijsstukken beschikbaar zijn. Het is bijgevolg alleen in het geval van de specifieke vermoedens dat de in artikel 24 quinquies voorziene weerlegging relevant is.

8.4.2. Weerlegging door een belastingdienst

Er zijn vermoedens ingevoerd om de fiscale behandeling van b2c-verrichtingen te verduidelijken die belastbaar zijn op de plaats waar de afnemer is gevestigd of waar hij zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft. Voor de dienstverrichter is het belangrijk te weten dat hij zich op een vermoeden kan verlaten.

Om rechtszekerheid te garanderen, kunnen belastingdiensten een vermoeden uitsluitend weerleggen wanneer er aanwijzingen voor **verkeerd gebruik of misbruik door de dienstverrichter** zijn. Hiertoe kunnen gevallen behoren waarbij een dienstverrichter een praktijk hanteert waardoor bij een niet onaanzienlijk gedeelte van zijn afnemers de plaats van vestiging verkeerd wordt vastgesteld, ook al levert dit geen duidelijk belastingvoordeel voor de dienstverrichter of zijn afnemers op. Het moet echter altijd om moedwillige handelingen of moedwillig verzuim door de dienstverrichter gaan en dus niet om oprechte vergissingen.

Het kan bijvoorbeeld als verkeerd gebruik of misbruik worden beschouwd wanneer een mobiele virtuele netwerkoperator[16] die in lidstaat A met een laag btw-tarief is gevestigd, mobiele telefoondiensten aan afnemers uit lidstaat B met een hoog btw-tarief zou verkopen en daarbij simkaarten aan die afnemers zou afleveren en verkopen met de landencode van lidstaat A.

Een belastingdienst kan elk vermoeden weerleggen ingeval er aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik door de dienstverrichter zijn. Dit geldt ook voor het algemene vermoeden waarmee de dienstverrichter de plaats van vestiging van de afnemer aan de hand van twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken kan vaststellen. Als die bewijsstukken zijn gemanipuleerd, kan de belastingdienst beslissen om het vermoeden te weerleggen.

[16] Een mobiele virtuele netwerkoperator (MVNO) is een aanbieder van draadloze communicatiediensten die niet de eigenaar is van de draadloze netwerkinfrastructuur via welke hij diensten verricht voor zijn afnemers.

Er wordt niet vermeld welk bewijs een belastingdienst zou kunnen gebruiken om een vermoeden te weerleggen. Artikel 24 septies bevat een lijst van bewijsstukken, maar aangezien het vermoeden alleen kan worden weerlegd als er aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik zijn, beperkt deze lijst de belastingdienst niet in zijn gebruik van bewijsstukken.

Het verstrekken en verifiëren van bewijsstukken betreffende de werkelijke plaats van vestiging van de afnemer kan, in sommige gevallen, een onevenredige bewijslast meebrengen of tot gegevensbeveiligingsproblemen leiden. Daarom moet weerlegging tot een minimum worden beperkt. Dit is in het bijzonder het geval wanneer de dienst incidenteel is, normaliter voor geringe bedragen wordt verricht en de fysieke aanwezigheid van de afnemer is vereist, zoals het geval is bij dienstverrichtingen waarvoor het vermoeden uit artikel 24 bis geldt.

8.5. Gedetailleerde vraagstukken die uit deze bepaling voortvloeien

8.5.1. Is de dienstverrichter verplicht naar verder bewijs te zoeken wanneer een vermoeden van toepassing is?

Volgens de artikelen 24 bis en 24 ter mogen vermoedens worden gebruikt met betrekking tot de plaats van vestiging van de afnemer. De dienstverrichter mag zich op het toepasselijke vermoeden verlaten om de plaats van vestiging van de afnemer vast te stellen (op voorwaarde dat aan de vereisten van het desbetreffende vermoeden is voldaan), tenzij hij verkiest om in overeenstemming met artikel 24 quinquies het vermoeden te weerleggen.

De dienstverrichter hoeft niet op zoek te gaan naar verder bewijs en evenmin de reeds beschikbare bewijsstukken onderzoeken tenzij hij dit wil doen. Alleen wanneer hij beslist om het vermoeden te weerleggen, is overeenkomstig artikel 24 quinquies vereist dat hij daarvoor drie niet-tegenstrijdige bewijsstukken gebruikt. In beide gevallen (gebruik van het vermoeden of weerlegging ervan door de dienstverrichter) kan een belastingdienst de beoordeling door de dienstverrichter alleen weerleggen als er aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik door deze laatste zijn.

8.5.2. Kunnen vermoedens altijd worden weerlegd?

Over het algemeen genomen, kunnen alle vermoedens uit onderafdeling 3 bis worden weerlegd in overeenstemming met artikel 24 quinquies.

De weerlegging van de vermoedens is echter beperkt. Dit geldt in het bijzonder wanneer artikel 24 bis van toepassing is.

Indien telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten worden verricht op bepaalde fysieke plaatsen waar het bijzonder moeilijk is voor de dienstverrichter om te weten wie de afnemer is, of om de werkelijke plaats van vestiging van die afnemer te controleren, geldt volgens artikel 24 bis het vermoeden dat de afnemer op die plaats is gevestigd.

Artikel 24 bis moet samen met overweging 10 van Verordening 1042/2013 worden gelezen die stelt dat dit een onevenredige last kan meebrengen of tot problemen in verband met gegevensbescherming kan leiden wanneer een dienst incidenteel is, normaliter voor geringe bedragen wordt verricht en de fysieke aanwezigheid van de afnemer vereist is.

In veel van de gevallen waarop artikel 24 bis van toepassing is, is elke dienstverrichting op die plaatsen in de praktijk incidenteel of van zeer geringe waarde. Er is daarom overeengekomen dat doorgaans in deze gevallen een "de-minimisregel"[17] moet worden toegepast. Dit moet garanderen dat er geen onevenredige last op de ondernemingen komt te liggen die anders voor elke op die plaatsen verrichte dienst zouden moeten nagaan of er bewijsstukken kunnen worden gevonden om het vermoeden te weerleggen.

8.5.3. Is het mogelijk om het vermoeden uit artikel 24 bis te weerleggen wanneer de dienst voor een belastingplichtige wordt verricht?

Telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten die voor een belastingplichtige worden verricht, zijn belastbaar op de plaats van vestiging van die belastingplichtige. Indien de dienstverrichter deze diensten op de plaats van de dienstverrichter verricht en de fysieke aanwezigheid van de belastingplichtige vereist is om deze diensten te kunnen afnemen, geldt het vermoeden uit artikel 24 bis en kan de dienstverrichter zich erop verlaten.

Voor de weerlegging van dit vermoeden moet de bepaling samen met artikel 24 quinquies, lid 1, worden gelezen.

Artikel 24 quinquies, lid 1, verwijst naar artikel 58 van de btw-richtlijn enkel om de drie soorten betrokken diensten (telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten) op te sommen. Deze verwijzing beperkt de toepassing ervan niet louter tot niet-belastingplichtigen (eindafnemers) en bijgevolg geldt artikel 24 bis ook voor belastingplichtigen.

Het vermoeden kan bijgevolg worden weerlegd als de afnemer voldoende door de dienstverrichter aanvaarde bewijsstukken overlegt, hoewel het toepassingsgebied van een dergelijke weerlegging beperkt is aangezien dit vermoeden als een "de-minimisregel" moet worden gezien (zie ook punt 8.5.2).

8.5.4. Kan het vermoeden uit artikel 24 bis worden weerlegd wanneer een lidstaat de regel van het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie uit artikel 59 bis van de btw-richtlijn toepast?

De regel van het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie (uit artikel 59 bis van de btw-richtlijn) wijkt af van de algemene regels die stellen dat de plaats van een dienst moet worden vastgesteld op grond van de artikelen 44, 45, 56, 58 en 59 van de btw-richtlijn (voor artikel 58 geldt hij vanaf 1 januari 2015).

Artikel 59 bis van de btw-richtlijn stelt dat de lidstaten, om dubbele heffing of niet-heffing van de belasting of verstoring van de mededinging te voorkomen, mogen beslissen om de plaats van een dienst te verplaatsen. Daarom kunnen de lidstaten de plaats van een dienst of van alle diensten, die op hun grondgebied is gelegen, aanmerken als buiten de Europese Unie te zijn gelegen, wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie van die diensten buiten de Europese Unie geschieden en omgekeerd.

Dankzij het vermoeden uit artikel 24 bis mag een dienstverrichter ervan uitgaan dat de afnemer is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft op de plaats

[17] De term "de minimis" wordt gewoonlijk gebruikt om iets te omschrijven dat te klein of te onbeduidend is om rekening mee te houden. De term komt van de Latijnse uitdrukking "de minimis non curat lex", wat betekent dat de wet zich niet bezighoudt met triviale zaken.

waar de diensten door hem worden verricht en waar de afnemer persoonlijk aanwezig is, aangezien zijn fysieke aanwezigheid vereist is om deze diensten te kunnen afnemen.

Aangezien de fysieke aanwezigheid van de afnemer op de plaats noodzakelijk is om de diensten af te kunnen nemen, moet ervan worden uitgegaan dat deze diensten werkelijk op die plaats worden gebruikt en geëxploiteerd. Diensten die op een andere plaats worden gebruikt en geëxploiteerd, zijn waarschijnlijk de verdere diensten die door een andere dienstverlener worden verricht dan degene die de diensten op de fysieke plaats heeft verricht. Voor deze verdere diensten (bijvoorbeeld downloads via het internet), ook over-the-top-diensten genoemd (zie glossarium onder punt 1.6), geldt het vermoeden niet.

Rekening houdend met de onderliggende veronderstelling van het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie van de diensten op de plaats waar ze worden verleend, is het aantal situaties waarin dit vermoeden kan worden weerlegd omdat de diensten in werkelijkheid op een andere plaats worden gebruikt of geëxploiteerd, heel gering of zelfs onbestaand.

9. BEWIJS VOOR DE VASTSTELLING VAN DE PLAATS VAN VESTIGING VAN DE AFNEMER EN WEERLEGGING VAN VERMOEDENS (ARTIKEL 24 SEPTIES)

9.1. Relevante bepalingen

De relevante bepaling vindt u in de btw-uitvoeringsverordening:

- **artikel 24 septies** (onderafdeling 3 quater)

Telkens wanneer naar een artikel van de btw-uitvoeringsverordening wordt verwezen, wordt de verwijzing naar die bepaalde rechtshandeling weggelaten en wordt alleen het artikel vermeld.

9.2. Achtergrond

Vanaf 1 januari 2015 is de verrichting van telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten altijd belastbaar op de plaats waar de afnemer is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

Om de fiscale behandeling van b2c-dienstverrichtingen te verduidelijken, zijn weerlegbare vermoedens voor de plaats van vestiging van de afnemer ingevoerd.

9.3. Waarom was er behoefte aan verduidelijking?

Er zijn specifieke vermoedens ingevoerd die richtsnoeren bieden met betrekking tot de plaats van belastingheffing in situaties waarin het praktisch onmogelijk is de plaats van vestiging van de afnemer vast te stellen of deze niet met zekerheid kan worden vastgesteld. Elk specifiek vermoeden kan door de dienstverrichter worden weerlegd aan de hand van drie niet-tegenstrijdige bewijsstukken.

Wanneer geen enkel specifiek vermoeden van toepassing is, wordt ervan uitgegaan dat de afnemer gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft op de plaats die als zodanig door de dienstverrichter is vastgesteld aan de hand van twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken.

In deze context was het noodzakelijk te verduidelijken welke soorten bewijsstukken mogen worden gebruikt om de plaats van vestiging van een afnemer vast te stellen of een vermoeden te weerleggen.

9.4. Wat doet de bepaling?

Voor telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten bevat artikel 24 septies een lijst van bewijsstukken die de dienstverrichter in het bijzonder zou moeten gebruiken om de plaats vast te stellen waar zijn afnemer is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, of die hij zou kunnen gebruiken om de werkelijke plaats van vestiging van die afnemer te bepalen.

De bepaling is van belang wanneer, in overeenstemming met artikel 24 ter, onder d), ervan wordt uitgegaan dat de plaats van vestiging van de afnemer de plaats is die door de dienstverrichter als zodanig wordt vastgesteld aan de hand van twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken. Ze kan ook van belang zijn wanneer de dienstverrichter aan de hand van drie niet-tegenstrijdige bewijsstukken een van de specifieke vermoedens wil weerleggen.

De lijst van bewijsstukken is indicatief: de woorden "met name" zijn toegevoegd om ervoor te zorgen dat de lidstaten en het bedrijfsleven goed beseffen dat het om een indicatieve, onvolledige lijst gaat. Ondernemingen hanteren immers verschillende bedrijfsmodellen en de bewijsstukken die ze in verband met hun afnemers verzamelen, kunnen verschillen.

Om die reden bevat de lijst ook een verwijzing naar "andere zakelijk relevante gegevens". Zo kunnen andere gegevens die niet specifiek in de lijst zijn opgenomen, als bewijs dienen om de plaats van vestiging van de afnemer vast te stellen en om vermoedens te weerleggen.

Er bestaat geen bewijsstuk dat voor alle ondernemingen geschikt is en het is evenmin noodzakelijkerwijs passend dat dezelfde gegevens in alle omstandigheden worden gebruikt. Er wordt daarom ook geen voorrang gegeven aan een bepaald type bewijsstuk uit de lijst. Dit zou de ondernemingen voldoende flexibiliteit moeten bieden zodat de wijzigingen waarmee ze in de aanloop naar 2015 zullen worden geconfronteerd, minder groot zullen zijn.

9.5. Gedetailleerde vraagstukken die uit deze bepaling voortvloeien

9.5.1. Wat valt onder het begrip "andere zakelijk relevante gegevens"?

De lijst van bewijsstukken uit artikel 24 septies bevat een verwijzing naar andere zakelijk relevante gegevens. Dit punt houdt rekening met het feit dat ondernemingen heel verschillende bedrijfsmodellen hanteren, en biedt hun meer flexibiliteit om deze bepalingen in de praktijk toe te passen.

Het valt niet uit te sluiten dat er gevallen zullen zijn waarin de enige beschikbare bewijsstukken allemaal in de categorie "andere zakelijk relevante gegevens" zullen vallen. Dit betekent niet dat één bewijsstuk op zich voldoende zal zijn om de plaats van vestiging van de afnemer vast te stellen. Beter gezegd, zakelijk relevante gegevens als geheel (twee stukken of meer) kunnen, gezamenlijk bekeken, ondersteunend bewijs bieden betreffende de afnemer en zijn plaats van vestiging.

In een dergelijke situatie moet de dienstverrichter bij zijn keuze rekening houden met de betrouwbaarheid van de beschikbare informatie. De dienstverrichter moet ook kunnen verantwoorden waarom die gegevens voor hem relevant zijn.

Het is onmogelijk om alle bewijsstukken op te sommen die onder "zakelijk relevante gegevens" zouden kunnen vallen. Zoals reeds gezegd, zijn bedrijfsmodellen heel verschillend en een bewijsstuk dat in één bedrijfsmodel betrouwbaar is, kan in een ander zeer onbetrouwbaar zijn.

Afhankelijk van de omstandigheden waarin de onderneming wordt geleid, kunnen onder andere de volgende gegevens als "zakelijk relevante gegevens" worden gebruikt:

1) unieke betalingssystemen: wanneer een afnemer één betalingssysteem gebruikt dat slechts in een bepaalde lidstaat voorhanden is, biedt dit nauwkeurige informatie voor de vaststelling van de lidstaat waarin de dienst is verricht. Dit zou als een aanwijzing voor de plaats van vestiging van de afnemer kunnen worden gebruikt;

2) aankoopgeschiedenis van de consument: wanneer een afnemer een relatie met een onderneming heeft opgebouwd, kunnen documenten met betrekking tot eerdere transacties

een betrouwbare aanwijzing vormen voor toekomstige transacties. Deze informatie omvat het historische IP-adres van de afnemer, zijn factuuradres, plaats van hoofdzakelijk verbruik, enz.;

3) cadeaukaarten: wanneer een cadeaukaart wordt verkocht aan een afnemer die fysiek aanwezig is in een verkooppunt, zal de afnemer waarschijnlijk een plaatselijke inwoner zijn van het land waarin het verkooppunt is gelegen;

4) landgebonden cadeaukaarten: wanneer cadeaukaarten landgebonden zijn en alleen kunnen worden gebruikt in het land van uitgifte (deze beperking staat duidelijk vermeld op de voorzijde van de kaart), kan de lidstaat waaraan de kaart is verbonden, een aanwijzing vormen voor de plaats van vestiging van de afnemer op nagenoeg dezelfde manier waarop een café of hotel dat wifi-toegang op een publiek toegankelijke plaats verkoopt, als de plaats van vestiging van de afnemer wordt beschouwd;

5) documentatie van derden die betalingsdiensten aanbieden: in veel landen controleren aanbieders van betalingsdiensten minstens een gedeelte van het factuuradres van een betalingsmethode voordat ze een transactie goedkeuren. Gewoonlijk deelt de aanbieder van betalingsdiensten deze informatie om redenen van gegevensbescherming en beveiliging niet met zijn klant (bv. een verkoper van elektronische diensten). Indien de aanbieder van betalingsdiensten deze informatie met de dienstverrichter deelt, kan deze informatie worden gebruikt als "zakelijk relevante gegevens";

6) zelfcertificering door de afnemer: wanneer de ondertekenaar (bv. tijdens de online bestelprocedure) zijn land, zijn bankgegevens (vooral informatie over de plaats van een bankrekening) en zijn kredietkaartgegevens bevestigt, kunnen ze worden beschouwd als "zakelijk relevante gegevens".

9.5.2. *Wat mag als "factuuradres" worden beschouwd en wat niet?*

Volgens artikel 24 septies kan het factuuradres dienen als bewijs bij het vaststellen van de werkelijke plaats van vestiging van de afnemer of bij het weerleggen van het desbetreffende vermoeden. Het heeft tot doel de dienstverrichter te helpen om nauwkeurig vast te stellen waar de afnemer is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

Om deze redenen kan een elektronisch adres waarnaar een elektronische factuur wordt gezonden en dat door velen als een factuuradres wordt beschouwd, hier niet als bewijs dienen. Bij telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten wordt het IP-adres, alhoewel het niet als factuuradres kan worden gebruikt, erkend als een geldig bewijsstuk aan de hand waarvan de dienstverrichter de afnemer kan identificeren.

Daarnaast mag een postadres (postbus) niet als voldoende worden beschouwd om de plaats van vestiging van een niet-belastingplichtige afnemer vast te stellen. Dit komt overeen met de benadering van belastingplichtigen overeenkomstig artikel 10, lid 3.

9.5.3. *Wat is de relatie tussen artikel 24 septies (lijst van bewijsstukken) en artikel 24 quinquies, lid 1 (weerlegging van een specifiek vermoeden door de dienstverrichter)?*

De lijst van bewijsstukken in artikel 24 septies is alleen van belang wanneer een dienstverrichter een van de specifieke vermoedens uit artikel 24 bis en artikel 24 ter, onder

a) - c)[18], wil weerleggen die de plaats van vestiging van de afnemer bepalen. Het is alleen in die omstandigheden dat de in artikel 24 septies opgesomde bewijsstukken kunnen worden gebruikt om het vermoeden te weerleggen.

9.5.4. Hoe uitvoerig moet de dienstverrichter te werk gaan bij het verifiëren van de bewijsstukken?

Artikel 23 stelt dat de dienstverrichter de plaats van vestiging van de afnemer moet vaststellen op basis van door de afnemer verstrekte feitelijke informatie en dat hij deze moet verifiëren met behulp van in het handelsverkeer normale veiligheidsmaatregelen, zoals maatregelen inzake identiteits- of betalingscontroles.

Er moet worden erkend dat "in het handelsverkeer normale veiligheidscontroles" in veel gevallen geen 100 % nauwkeurigheid zullen bieden bij het vaststellen van de plaats van vestiging van elke afnemer.

In veel gevallen heeft de afnemer een regelmatige relatie met de dienstverrichter. In die gevallen lijkt het redelijk dat na de initiële, grondigere verificatie van de gegevens van de afnemer door de dienstverrichter (controle van het adres, de kredietkaart, enz., in het bijzonder bij opening van een rekening bij de onderneming) deze laatste de gegevens niet bij iedere transactie opnieuw hoeft te verifiëren. Bij volgende aankopen (vooral bij frequente aankopen) moeten de afnemers alleen een bestelling doorgeven en kan de dienstverrichter dan de eerder meegedeelde en geverifieerde plaatsgegevens en betalingsinformatie gebruiken.

Niettemin moet geregeld (overeenkomstig in het handelsverkeer normale praktijken) een proactieve verificatie worden verricht, maar het zou niet vereist mogen zijn dat dit voor elke aankoop wordt gedaan.

9.5.5. Wanneer zijn twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken nodig en wanneer drie?

Twee bewijsstukken zijn nodig in alle gevallen waarin geen enkele van de specifieke vermoedens voor telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten (uit artikel 24 bis en artikel 24 ter, onder a) - c)[19]), kan worden toegepast.

Op alle andere in artikel 58 van de btw-richtlijn bedoelde dienstverrichtingen is artikel 24 ter, onder d), van toepassing, dat twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken vereist om de plaats van vestiging van de afnemer vast te stellen.

Slechts wanneer de dienstverrichter een van de specifieke vermoedens uit artikel 24 bis en artikel 24 ter, onder a) - c), wil weerleggen, zijn drie niet-tegenstrijdige bewijsstukken nodig.

Daarom wordt, indien een van de vermoedens uit artikel 24 bis en artikel 24 ter, onder a) - c), kan worden toegepast, de plaats van vestiging van de afnemer vastgesteld op basis van het toepasselijke vermoeden, tenzij de dienstverrichter het wil weerleggen aan de hand van drie niet-tegenstrijdige bewijsstukken.

---

[18] Het toepassingsgebied van de specifieke vermoedens uit artikel 24 bis en artikel 24 ter, onder a) - c), wordt meer in detail beschreven in hoofdstuk 7.

[19] Het toepassingsgebied van de specifieke vermoedens uit artikel 24 bis en artikel 24 ter, onder a) - c), wordt meer in detail beschreven in hoofdstuk 7.

In de gevallen waarin geen specifiek vermoeden kan worden toegepast, moet de plaats van vestiging van de afnemer worden vastgesteld aan de hand van twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken.

Er moet in ieder geval voor ogen worden gehouden dat de bewijsstukken van elkaar moeten verschillen en geen herhaling van elkaar mogen zijn. Wanneer een afnemer bijvoorbeeld een factuuradres opgeeft en datzelfde adres via zelfcertificering bevestigt, gelden beide samen slechts als één bewijsstuk. Dit is ook het geval als de afnemer zijn bankgegevens meedeelt die op hun beurt naar een uniek betalingssysteem verwijzen of door de aanbieder van betalingsdiensten worden bevestigd, of als een IP-adres en de geolocatie naar dezelfde plaats verwijzen. In bovenstaande gevallen wordt geoordeeld dat de dienstverrichter slechts over één bewijsstuk beschikt.

9.5.6. *Wat als de bewijsstukken tegenstrijdig zijn?*

Het kan gebeuren dat sommige ondernemingen vier of meer gegevens verzamelen die twee (of meer) sets niet-tegenstrijdige bewijsstukken opleveren, waaruit voor de afnemer verschillende mogelijke plaatsen van vestiging blijken. Er moet worden benadrukt dat het de dienstverrichter is die beslist welke bewijsstukken hij verzamelt, en als de verzamelde gegevens zich tegenspreken, welke gegevens hij het meest zakelijk relevant vindt om zo nauwkeurig mogelijk de plaats van vestiging van de afnemer vast te stellen.

In dit kader zijn de criteria om de plaats van vestiging van de afnemer vast te leggen, opgenomen in artikel 24. Wanneer de diensten in kwestie voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon worden verricht, moet voorrang worden gegeven aan de plaats waar de centrale bestuurstaken van zijn bedrijf worden uitgeoefend (onder a)). Dat is zo tenzij er bewijs is dat de diensten in een andere inrichting van die niet-belastingplichtige rechtspersoon worden gebruikt.

Indien voornoemde diensten voor een natuurlijke persoon worden verricht, moet voorrang worden gegeven aan de plaats waar hij zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft (onder b)). De woonplaats mag enkel worden gebruikt als er bewijs voorhanden is dat de diensten ook daar worden gebruikt.

De dienstverrichter moet beslissen welke bewijsstukken het meest betrouwbaar zijn om de plaats van vestiging van de afnemer voor zijn onderneming vast te stellen. Wanneer bijvoorbeeld een universeel prijsbeleid wordt gehanteerd, d.w.z. als dezelfde prijs wordt aangerekend ongeacht het land van vestiging van de afnemer, hebben consumenten geen motief om hun plaats van vestiging om belastingredenen te verhullen. In dit geval vormt het door de afnemer meegedeelde factuuradres een redelijk betrouwbare aanwijzing. De aankoopgeschiedenis van de consument kan ook nuttig zijn in gevallen waarin er verschillende sets bewijsstukken zijn door aankopen op reis (plezierreizen, zakenreizen).

Kort samengevat, in geval van tegenstrijdigheden is het de bedoeling voorrang te geven aan de plaats die het beste garandeert dat de heffing plaatsvindt op de plaats van het werkelijke verbruik van de diensten.

In gevallen waarin bewijsstukken tegenstrijdig zijn, is geregelde verificatie door de dienstverrichter vaker nodig.

9.5.7. Wat als de dienstverrichter in het kader van artikel 24 ter, onder d), niet over twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken beschikt?

Indien een dienstverrichter moeilijkheden ondervindt bij het verzamelen van twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken om de plaats van vestiging van de afnemer vast te stellen, moet hij blijven zoeken naar nadere bewijsstukken, zoals zakelijk relevante gegevens.

Bij twijfel moet voorrang worden gegeven aan de plaats die het beste garandeert dat de heffing plaatsvindt op de plaats van het werkelijke verbruik van de diensten.

9.5.8. Wat zijn de aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik door een dienstverrichter waarvan sprake is in artikel 24 quinquies, lid 2?

Het is niet mogelijk om mogelijke aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik door de dienstverrichter op te lijsten. Er zijn te veel mogelijkheden.

Over het algemeen genomen, zouden ondernemingen niet aansprakelijk mogen worden gesteld voor verkeerd gebruik of misbruik door hun afnemers. Situaties waarin een dienstverrichter een vermoeden (alleen) ten voordele van zijn afnemer toepast of waarin de dienstverrichter een vermoeden toepast op basis van onjuiste door de afnemer verstrekte informatie, hoewel hij wist of had moeten weten dat de informatie onjuist was, kunnen echter op zich niet worden uitgesloten van toepassing van artikel 24 quinquies, lid 2.

Een belastingdienst mag een vermoeden ook weerleggen in geval van aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik, zoals wanneer de dienstverrichter stappen heeft ondernomen om het vermoeden te manipuleren met het oog op een gunstigere behandeling. Dit omvat, maar is niet beperkt tot, een lager belastingtarief.

9.5.9. In welke mate mag de dienstverrichter zich verlaten op informatie verstrekt door derden (in het bijzonder een aanbieder van betalingsdiensten)?

In veel gevallen verlaten belastingbetalers zich volledig op verificaties door hun zakenpartners, zoals aanbieders van betalingsdiensten en andere tussenpersonen. Het is belangrijk te benadrukken dat de correcte vaststelling van de plaats van een dienst de verantwoordelijkheid van de dienstverrichter blijft. Bijgevolg ontslaat het feit dat derden verificaties verrichten de dienstverrichter niet van zijn verantwoordelijkheid in geval van verkeerd gebruik of misbruik.

9.5.10. Toepassing van de regels inzake gegevensbescherming in het licht van de btw-wijzigingen die in 2015 van kracht worden

Overweging 17 van Verordening 1042/2013 stelt dat het "*[v]oor de toepassing van deze verordening aangewezen [kan] zijn dat lidstaten wettelijke maatregelen treffen ter beperking van bepaalde rechten en plichten die zijn vastgesteld bij Richtlijn 95/46/EG van het Europees Parlement en de Raad*[20]*, teneinde een belangrijk economisch en financieel belang van een lidstaat of van de Europese Unie, met inbegrip van monetaire, budgettaire en fiscale aangelegenheden te vrijwaren, voor zover die maatregelen noodzakelijk en evenredig zijn uit het oogpunt van het risico van belastingfraude en belastingontduiking in*

[20] Richtlijn 95/46/EG van het Europees Parlement en de Raad van 24 oktober 1995 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens (PB L 81, 23.11.1995, blz. 31).

de lidstaten en uit het oogpunt van de behoefte de juiste inning van de onder deze verordening vallende btw te waarborgen".

De verwerking van gegevens kan bijgevolg "noodzakelijk zijn om een wettelijke verplichting na te komen waaraan de voor de verwerking verantwoordelijke[21] onderworpen is" (artikel 7, onder c), van Richtlijn 95/46/EG) of kan "noodzakelijk zijn voor de behartiging van het gerechtvaardigde belang van de voor de verwerking verantwoordelijke of van de derde(n) aan wie de gegevens worden verstrekt [...]" (artikel 7, onder f), van Richtlijn 95/46/EG).

Met andere woorden, de betrokken belastingplichtigen moeten persoonsgegevens van hun afnemers kunnen verwerken om aan de belastingdiensten te bewijzen dat ze de btw-regels betreffende de plaats van een dienst juist hebben toegepast.

In ieder geval moeten volgens de Europese toezichthouder voor gegevensbescherming, wanneer gegevensbeschermingsrechten worden beperkt om bepaalde verwerkingsactiviteiten toe te laten, de kenmerken en vooral het doel van de verwerking in de nationale wetgeving worden gespecificeerd en moet hierin uitdrukkelijk worden voorzien.

[21] In overeenstemming met artikel 2, onder d), van Richtlijn 95/46/EG "wordt verstaan onder: "voor de verwerking verantwoordelijke", de natuurlijke of rechtspersoon, de overheidsinstantie, de dienst of enig ander lichaam die, respectievelijk dat, alleen of tezamen met anderen, het doel van en de middelen voor de verwerking van persoonsgegevens vaststelt; wanneer het doel van en de middelen voor de verwerking worden vastgesteld bij nationale of communautaire wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen, kan in het nationale of communautaire recht worden bepaald wie de voor de verwerking verantwoordelijke is of volgens welke criteria deze wordt aangewezen;".

10. DIENSTVERRICHTING IN HOTELS EN OP SOORTGELIJKE PLAATSEN (ARTIKEL 31 QUATER)

10.1. Relevante bepaling

De relevante bepaling vindt u in de btw-uitvoeringsverordening:

- **artikel 31 quater**

Telkens wanneer naar een artikel van de btw-uitvoeringsverordening wordt verwezen, wordt de verwijzing naar die bepaalde rechtshandeling weggelaten en wordt alleen het artikel vermeld.

10.2. Waarom was er behoefte aan verduidelijking?

Voor alle telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten zal de plaats van een dienst vanaf 1 januari 2015 de plaats van vestiging van de afnemer zijn, ongeacht of de diensten voor een belastingplichtige (b2b) of een niet-belastingplichtige (b2c) worden verricht.

Wanneer deze diensten in de hotelsector worden verricht, kan de status van een afnemer samen met zijn plaats van vestiging moeilijk vast te stellen zijn. Voor de verstrekker van accommodatie geldt een risico van aansprakelijkheid dat moet worden verkleind.

Om de administratieve druk voor de betrokken ondernemingen te verlichten en de inkomsten veilig te stellen, waren richtsnoeren nodig om vraagstukken met betrekking tot de plaats van een dienst te verduidelijken die ontstaan wanneer deze diensten samen met de verstrekking van accommodatie worden verricht.

10.3. Wat doet de bepaling?

Met artikel 31 quater wordt een praktische en pragmatische oplossing geboden die verduidelijkt dat wanneer telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten worden verricht samen met de verstrekking van accommodatie in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, die diensten worden beschouwd als zijnde verricht op deze plaatsen.

Dit geldt uitsluitend wanneer de diensten worden verricht door een in eigen naam handelende verstrekker van accommodatie, samen met de verstrekking van accommodatie. Om artikel 31 quater van toepassing te laten zijn, moeten deze diensten apart worden verricht en moet de afnemer er apart voor betalen.

Het artikel betreft diensten die samen met de verstrekking van accommodatie in de hotelsector worden verricht, maar ook wanneer accommodatie wordt verstrekt in sectoren met een soortgelijke functie, zoals vakantiekampen of locaties die zijn ontwikkeld voor gebruik als kampeerterreinen. De lijst van deze sectoren kunt u vinden in artikel 47 van de btw-richtlijn.

11. VERSTREKKING VAN TOEGANGSBEWIJZEN DOOR EEN TUSSENPERSOON (ARTIKEL 33 BIS)

11.1. Relevante bepaling

De relevante bepaling vindt u in de btw-uitvoeringsverordening:

- **artikel 33 bis**

Telkens wanneer naar een artikel van de btw-uitvoeringsverordening wordt verwezen, wordt de verwijzing naar die bepaalde rechtshandeling weggelaten en wordt alleen het artikel vermeld.

11.2. Achtergrond

Toegangsbewijzen voor een cultureel, artistiek, sportief, wetenschappelijk, onderwijs-, amusements- of soortgelijk evenement zijn belastbaar op de plaats waar het evenement plaatsvindt. Bij een concert bijvoorbeeld is dat de plaats waar het concert wordt georganiseerd.

De plaats van belastingheffing is dezelfde voor dienstverrichtingen aan andere ondernemingen (b2b) en aan eindafnemers (b2c).

11.3. Waarom was er behoefte aan verduidelijking?

Wanneer de organisator van een evenement rechtstreeks toegangsbewijzen verkoopt aan de afnemer die het evenement wil bijwonen, is het duidelijk dat de eventuele btw op de toegangsbewijzen verschuldigd is op de plaats waar het evenement plaatsvindt.

De door de organisator verkochte toegangsbewijzen kunnen ook via een tussenpersoon worden verspreid. Het kan zijn dat de belastingplichtige die in de verkoop van de toegangsbewijzen tussenkomt, deze in eigen naam en voor eigen rekening koopt en verkoopt. De tussenpersoon kan echter ook in naam en voor rekening van de organisator handelen of in eigen naam maar voor rekening van de organisator.

Er waren meer richtsnoeren nodig om te garanderen dat de belasting niet wordt omzeild door de manier waarop de toegangsbewijzen worden verspreid.

11.4. Wat doet de bepaling?

Toegangsbewijzen voor een cultureel, artistiek, sportief, wetenschappelijk, onderwijs-, amusements- of soortgelijk evenement zouden onder alle omstandigheden belastbaar moeten zijn op de plaats waar het evenement plaatsvindt, zoals bepaald in de artikelen 53 en 54 van de btw-richtlijn. Dit zou ook het geval moeten zijn wanneer de toegangsbewijzen via een tussenpersoon worden verspreid.

Wanneer de tussenpersoon in naam en voor rekening van de organisator van het evenement handelt, wordt de verkoop van de toegangsbewijzen, vanuit juridisch oogpunt, door de organisator verricht.

Als de tussenpersoon in de verkoop van de toegangsbewijzen tussenkomt en daarbij in eigen naam en voor eigen rekening handelt, handelt hij bij de verkoop van de toegangsbewijzen als een lastgever.

De tussenpersoon kan echter ook in de verkoop van de toegangsbewijzen tussenkomen en daarbij in eigen naam, maar voor rekening van de organisator van het evenement handelen. In dit laatste geval verduidelijkt artikel 33 bis dat ervan wordt uitgegaan dat de tussenpersoon die de toegangsbewijzen verkoopt, de dienst die erin bestaat toegang te verlenen tot het evenement, heeft afgenomen en daarna zelf heeft verricht. Dit is in overeenstemming met de wettelijke fictie, zoals voorzien in artikel 28 van de btw-richtlijn.

In de drie gevallen is het duidelijk dat de verkoop van toegangsbewijzen belastbaar is op de plaats waar het evenement plaatsvindt.

11.5. Gedetailleerde vraagstukken die uit deze bepaling voortvloeien

11.5.1. Waar moeten online geboekte toegangsbewijzen worden belast?

Toegangsbewijzen voor een cultureel, artistiek, sportief, wetenschappelijk, onderwijs-, amusements- of soortgelijk evenement zijn belastbaar op de plaats waar het evenement plaatsvindt. De fiscale behandeling blijft dezelfde ongeacht de manier waarop de toegangsbewijzen worden verspreid.

Wanneer toegangsbewijzen via elektronische weg worden verdeeld, verandert dit de aard van de verrichte dienst niet. Online geboekte toegangsbewijzen zijn dus ook belastbaar op de plaats waar het evenement plaatsvindt. Dat wordt bevestigd door artikel 7, lid 3, onder t), volgens hetwelk dergelijke dienstverrichtingen geen elektronische diensten zijn (zie ook punt 2.4.3.2).

12. OVERGANGSBEPALINGEN (ARTIKEL 2 VAN VERORDENING 1042/2013)

12.1. Relevante bepaling

- artikel 2 van Verordening 1042/2013

12.2. Achtergrond

Vanaf 1 januari 2015 is de verrichting van telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten altijd belastbaar op de plaats waar de afnemer is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

Dit is nu al het geval voor verrichtingen voor eindafnemers (b2c), maar alleen wanneer de diensten worden verricht naar of vanuit de Europese Unie (hoewel dit voor de telecommunicatie- en omroepdiensten op het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie is gebaseerd).

Binnen de Europese Unie blijven dergelijke dienstverrichtingen tot eind 2014 echter belastbaar in de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd. Vanaf 2015 zullen deze dienstverrichtingen ook op de plaats van vestiging van de afnemer moeten worden belast.

12.3. Waarom was er behoefte aan verduidelijking?

Het tijdstip waarop de btw moet worden betaald, hangt af van wanneer het belastbaar feit (aansprakelijkheid) plaatsvindt en de btw verschuldigd wordt (inning).

Het belastbaar feit wordt gedefinieerd in de artikelen 63 en 64 van de btw-richtlijn. Krachtens artikel 63 vindt het belastbaar feit plaats op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht. In geval van doorlopende dienstverrichtingen verduidelijkt artikel 64 dat het belastbaar feit plaatsvindt bij het verstrijken van de periode waarop de latere afrekening of betaling betrekking heeft. Tegen die tijd zal de dienstverrichting hebben plaatsgevonden.

Indien vooruitbetalingen worden gedaan overeenkomstig artikel 65 van de btw-richtlijn of als een lidstaat gebruik maakt van de in artikel 66 van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid, kan de btw echter verschuldigd worden voordat de diensten worden verricht of kort erna, met andere woorden voordat of kort nadat het belastbaar feit plaatsvindt.

Wanneer rondom 1 januari 2015 telecommunicatiediensten, omroepdiensten en elektronische diensten worden verricht, kan de verandering van de plaats van de dienst tot dubbele heffing of niet-heffing van de belasting leiden als de lidstaten verschillende regels hanteren voor het tijdstip waarop de btw verschuldigd wordt.

Om dubbele heffing of niet-heffing van de belasting te vermijden en om deze verschuiving in belastingheffing te vergemakkelijken, moesten overgangsbepalingen worden aangenomen die op een algemene manier zouden bepalen welke rond die datum verrichte diensten onder de nieuwe regels zouden vallen en welke niet.

12.4. Wat doet de bepaling?

Artikel 2 van Verordening 1042/2013 maakt duidelijk dat de datum waarop het belastbaar feit plaatsvindt (en de aansprakelijkheid ontstaat), beslissend is om de plaats van een dienst te bepalen. Dit geldt zowel voor gewone als doorlopende dienstverrichtingen.

Wanneer het belastbaar feit voor 1 januari plaatsvindt, is de plaats van de dienst de plaats van vestiging van de dienstverrichter en wordt geen belasting in de lidstaat van de afnemer verschuldigd met betrekking tot hetzelfde belastbaar feit (artikel 2, onder c)). Dit geldt ongeacht het tijdstip waarop de betaling wordt verricht of waarop de factuur wordt uitgereikt.

Als het belastbaar feit op of na 1 januari 2015 plaatsvindt, is de plaats waar de afnemer is gevestigd, beslissend om de plaats vast te stellen waar de belasting verschuldigd is (artikel 2, onder b)). Het tijdstip waarop de factuur is uitgereikt, is hierbij niet van belang.

Indien voor 1 januari 2015 een vooruitbetaling is gedaan voor de betrokken dienst, wordt de btw op die vooruitbetaling verschuldigd in de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd, in overeenstemming met de regels die zijn vastgelegd in artikel 65 van de btw-richtlijn (artikel 2, onder a)). Voor alle overige betalingen die daarna gebeuren (op of na 1 januari 2015), is de btw verschuldigd op de plaats waar de afnemer is gevestigd.

12.5. Gedetailleerde vraagstukken die uit deze bepaling voortvloeien

12.5.1. Vooruitbetalingen voordat de dienstverrichting plaatsvindt

Wanneer een vooruitbetaling wordt gedaan voor 1 januari 2015, zal de dienstverrichter er btw op aanrekenen in overeenstemming met artikel 65 van de btw-richtlijn. Aangezien de geldende regels nog steeds die van 2014 zijn, wordt de btw op die betaling verschuldigd in de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd.

Als de dienst pas op of na 1 januari 2015 wordt verricht, houdt de regel uit artikel 2, onder b), van Verordening 1042/2013 in dat de plaats van die dienst de plaats is waar de afnemer is gevestigd of zijn verblijfplaats heeft.

Er kan worden gedacht dat, aangezien de plaats van de dienst de lidstaat van de afnemer is, de dienstverrichter de naar de vooruitbetaling verwijzende factuur, rekening of het betalingsbewijs zou moeten verbeteren en de in de lidstaat van de dienstverrichter betaalde btw terugbetalen en de btw aan de lidstaat van de afnemer betalen.

Dat zou voor alle betrokken partijen (dienstverrichters, afnemers en belastingdiensten) echter een enorme administratieve belasting met zich meebrengen en zou ingaan tegen het doel dat de overgangsbepalingen nastreven.

Daarom is het btw-comité nagenoeg unaniem richtsnoeren[22] overeengekomen om de interpretatie te verduidelijken die aan de overgangsbepalingen van artikel 2 van Verordening 1042/2013 met betrekking tot vooruitbetalingen moet worden gegeven.

---

22 http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf

In voornoemde richtsnoeren is uitdrukkelijk verduidelijkt dat, indien er een vooruitbetaling voor 1 januari 2015 wordt gedaan, de regel uit artikel 65 van de btw-richtlijn in alle gevallen toepasselijk is en dat de btw dus moet worden aangerekend in de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd, bij ontvangst van de betaling en op het ontvangen bedrag.

Wanneer de dienst uiteindelijk op of na 1 januari 2015 wordt verricht, wordt de btw verschuldigd in de lidstaat van de afnemer, maar alleen op het bedrag dat niet door een eerdere vooruitbetaling wordt gedekt.

Als de afnemer voor 1 januari 2015 de volledige prijs van de dienst vooruitbetaalt, wordt btw aangerekend in de lidstaat van de dienstverrichter en wordt geen btw aangerekend in de lidstaat van de afnemer.

Wanneer een afnemer voor 1 januari 2015 bijvoorbeeld 40 % van de totale prijs van de dienst vooruitbetaalt, wordt (over die 40 %) btw aangerekend in de lidstaat van de dienstverrichter. Over de resterende 60 % zal btw worden aangerekend in de lidstaat van de afnemer op het tijdstip dat het belastbaar feit plaatsvindt of wanneer een andere vooruitbetaling wordt gedaan op of na 1 januari 2015, maar voordat de dienst wordt verricht.

De richtsnoeren maken ook duidelijk dat deze regel alleen geldt in de gevallen waarin de vooruitbetaling volgens de normale handelspraktijken van de dienstverrichter wordt gedaan, met andere woorden wanneer de dienstverrichter dit beleid ook in het verleden al hanteerde bij dergelijke dienstverrichtingen. Als de omstandigheden van de dienstverrichting van dien aard zijn dat eruit blijkt dat de vooruitbetaling alleen gedaan is om belastingheffing in de lidstaat van de afnemer te vermijden (bijvoorbeeld wanneer de vooruitbetaling niet contractueel was vereist of hoger was dan het contractueel vastgelegde bedrag), kan deze lidstaat btw op de transactie eisen in overeenstemming met de regel uit artikel 2, onder b), van Verordening 1042/2013.

Er moet ook voor ogen worden gehouden dat, aangezien de belastingheffing over twee lidstaten wordt verdeeld, de dienstverrichter aan de lidstaat van de afnemer moet kunnen bewijzen dat er daadwerkelijk voor 1 januari 2015 een vooruitbetaling is gedaan en dat de btw op dat bedrag aan de lidstaat van de dienstverrichter is betaald. Daarom zou het passend zijn om in de factuur, de rekening of het betalingsbewijs die, respectievelijk dat, wordt uitgereikt wanneer de dienst wordt verricht, een verwijzing op te nemen naar de factuur, de rekening of het betalingsbewijs die, respectievelijk dat, is opgemaakt wanneer de vooruitbetaling is gedaan, en naar de datum waarop voornoemde betaling is gedaan.

12.5.2. <u>Welke invloed heeft de uitreiking van een factuur op de plaats van een dienst?</u>

De datum waarop de factuur wordt uitgereikt, is van geen belang voor de plaats van de dienst.

De btw is verschuldigd in de lidstaat van de dienstverrichter of van de afnemer afhankelijk van het tijdstip waarop het belastbaar feit plaatsvindt of de betaling wordt gedaan. De uitreiking van een factuur verandert niets aan die regel.

12.5.3. Welk niveau van bewijs is vereist om aan te tonen dat een belastbaar feit heeft plaatsgevonden of een betaling is gedaan voor 1 januari 2015?

Om aan te tonen dat een belastbaar feit voor of na 1 januari 2015 heeft plaatsgevonden, moeten de belastingplichtigen dezelfde bewijsmiddelen als voor hun gewone transacties gebruiken. Er zijn in deze context geen speciale bewijsmiddelen vereist.

12.5.4. Lijst van voorbeelden

Vooruitbetaalde dienstverrichtingen

Voorbeeld 1: een voorschot of vooruitbetaling wordt betaald voor 1 januari 2015 en ook de dienstverrichting zelf vindt plaats of wordt voltooid voor die datum. De btw wordt voor 1 januari 2015 verschuldigd in de lidstaat van de dienstverrichter.

Voorbeeld 2: een voorschot of vooruitbetaling wordt betaald voor 1 januari 2015, maar de dienstverrichting zelf vindt plaats of wordt voltooid in 2015 of later. In dit geval wordt de btw op het bedrag van de vooruitbetaling verschuldigd in de lidstaat van de dienstverrichter op het ogenblik dat de betaling wordt verricht. Voor het niet-vooruitbetaalde bedrag wordt de btw verschuldigd in de lidstaat van de afnemer op het ogenblik dat het belastbaar feit plaatsvindt.

Voorbeeld 3: zowel de vooruitbetaling als het belastbaar feit vinden plaats na 31 december 2014. De btw wordt in 2015 verschuldigd in de lidstaat van de afnemer.

Voorbeeld 4: er wordt voor 1 januari 2015 een vooruitbetaling van 20 % van de prijs gedaan. Na 31 december 2014 wordt nog een vooruitbetaling van 40 % gedaan. De dienst wordt uiteindelijk verricht na de tweede vooruitbetaling. De btw wordt in 2014 verschuldigd in de lidstaat van de dienstverrichter op de eerste vooruitbetaling (20 % van de prijs). De btw wordt in 2015 verschuldigd in de lidstaat van de afnemer op de tweede vooruitbetaling (40 % van de prijs) en op het resterende bedrag wanneer de dienstverrichting wordt voltooid (40 % van de prijs).

Doorlopende dienstverrichtingen

Voorbeeld 5: een doorlopende dienstverrichting waarbij het verstrijken van de periode waarvoor een latere afrekening of betaling moet worden opgemaakt of gedaan, plaatsvindt voor 1 januari 2015. In dit geval moet de btw op de afrekening of betaling worden aangerekend in de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd.

Voorbeeld 6: een doorlopende dienstverrichting waarbij het verstrijken van de periode waarvoor een latere afrekening of betaling moet worden opgemaakt of gedaan, plaatsvindt op of na 1 januari 2015, ook al is de dienstverrichting in 2014 begonnen. In dit geval zijn er drie scenario's mogelijk:

(a) De betaling wordt verricht bij het verstrijken van de periode. Aangezien het belastbaar feit op of na 1 januari 2015 plaatsvindt en er niets is waardoor de btw voor die datum verschuldigd wordt, is in dit geval de btw verschuldigd aan de lidstaat van de afnemer.

(b) De totale prijs voor de dienstverrichting wordt vooraf betaald voor 1 januari 2015. In dit geval wordt de btw aangerekend in de lidstaat van de dienstverrichter, aangezien de betaling ervoor zorgt dat de belasting verschuldigd wordt.

(c) Er wordt voor 1 januari 2015 een vooruitbetaling (waarborg) gedaan. Bij het verstrijken van de periode betaalt de afnemer de resterende prijs voor de dienstverrichting. In dit geval wordt in de lidstaat van de dienstverrichter btw aangerekend op het bedrag van de vooruitbetaling op het ogenblik dat die betaling wordt verricht. De btw op het niet-vooruitbetaalde bedrag wordt verschuldigd in de lidstaat van de afnemer bij het verstrijken van de periode.

Dienstverrichtingen waarvoor een factuur wordt uitgereikt voordat een dienstverrichting plaatsvindt

Voorbeeld 7: een factuur (of een rekening of een betalingsbewijs indien geen factuur is vereist) voor een onlineabonnement van een jaar (met startdatum in 2014 en einddatum in 2015) op een krant wordt uitgereikt op 20 december 2014. De afnemer betaalt de factuur op 29 december 2014. In dit geval wordt de btw voor 1 januari 2015 verschuldigd omdat de betaling voor die datum is verricht, en wordt ze dus aangerekend in de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd.

Voorbeeld 8: een factuur (of een rekening of een betalingsbewijs indien geen factuur is vereist) voor een onlineabonnement van een jaar (met startdatum in 2014 en einddatum in 2015) op een krant wordt uitgereikt op 20 december 2014. De afnemer betaalt de factuur op 3 januari 2015. In dit geval vindt het belastbaar feit plaats na 1 januari 2015. De betaling vindt eveneens na die datum plaats. De btw moet worden aangerekend in de lidstaat van de afnemer ongeacht de datum waarop de factuur is uitgereikt.

Dienstverrichtingen waarvoor een factuur wordt uitgereikt nadat de dienstverrichting heeft plaatsgevonden

Voorbeeld 9: De dienst wordt voltooid voor 1 januari 2015, maar pas na die datum wordt de factuur uitgereikt en wordt de betaling verricht. In dit geval vindt het belastbaar feit plaats voor 1 januari 2015, dus is de btw verschuldigd in de lidstaat van de dienstverrichter.

13. RELEVANTE WETTELIJKE BEPALINGEN

13.1. Btw-richtlijn

Artikel 24, lid 2

….
2. Als „telecommunicatiediensten" worden beschouwd de diensten waarmee de transmissie, uitzending of ontvangst van signalen, geschriften, beelden en geluiden of informatie van allerlei aard per draad, via radiofrequente straling, langs optische weg of met behulp van andere elektromagnetische middelen mogelijk wordt gemaakt, met inbegrip van de daarmee samenhangende overdracht en verlening van rechten op het gebruik van infrastructuur voor de transmissie, uitzending of ontvangst, waaronder het bieden van toegang tot wereldwijde informatienetten.

Artikel 44

De plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, is de plaats waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de diensten de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige die deze diensten afneemt.

Artikel 45

De plaats van een dienst, verricht voor een niet-belastingplichtige, is de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht vanuit een vaste inrichting van de dienstverrichter, op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de diensten de woonplaats of de gebruikelijke verblijfplaats van de dienstverrichter.

Artikel 58

De plaats van de volgende diensten, verricht voor een niet-belastingplichtige, is de plaats waar de niet-belastingplichtige gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft:

(a) telecommunicatiediensten;

(b) radio- en televisieomroepdiensten;

(c) langs elektronische weg verrichte diensten, met name de in bijlage II bedoelde diensten.

Het feit dat de dienstverrichter en de afnemer langs elektronische weg berichten uitwisselen, betekent op zich niet dat de verrichte dienst een langs elektronische weg verrichte dienst is.

Artikel 59 bis

Teneinde dubbele heffing of niet-heffing van de belasting alsmede verstoring van de mededinging te voorkomen, kunnen de lidstaten met betrekking tot diensten waarvan de plaats van verrichting valt onder de artikelen 44, 45, 56, 58 en 59:

a) de plaats van een dienst of van alle diensten, die op hun grondgebied is gelegen, aanmerken als buiten de Gemeenschap te zijn gelegen, wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie buiten de Gemeenschap geschieden;

b) de plaats van een dienst of van alle diensten, die buiten de Gemeenschap is gelegen, aanmerken als op hun grondgebied te zijn gelegen, wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie op hun grondgebied geschieden.

Bijlage II

1) Het leveren en onderbrengen van websites, het onderhoud op afstand van programma's en uitrustingen;

2) de levering van software en de bijwerking ervan;

3) de levering van beelden, geschreven stukken en informatie en de terbeschikkingstelling van databanken;

4) de levering van muziek of films, van spelen, met inbegrip van kans- of gokspelen, en van uitzendingen of manifestaties op het gebied van politiek, cultuur, kunst, sport, wetenschappen of ontspanning;

5) de levering van onderwijs op afstand.

13.2. <u>Btw-uitvoeringsverordening</u>

Artikel 6 bis

1. Onder telecommunicatiediensten in de zin van artikel 24, lid 2, van Richtlijn 2006/112/EG valt met name het volgende:

a) vaste en mobiele telefoondiensten voor de transmissie en schakeling van spraak, data en video, daaronder begrepen telefoondiensten met een beeldcomponent (videofoondiensten);

b) telefoondiensten aangeboden via het internet, daaronder begrepen Voice over Internet Protocol (VoIP);

c) voicemail, oproepmelding, oproepdoorschakeling, belleridentificatie, gesprek met drie personen en andere oproepbeheerdiensten;

d) semafoondiensten;

e) audiotextdiensten;

f) fax-, telegraaf- en telexdiensten;

g) toegang tot het internet, daaronder begrepen het wereldwijde web;

h) particuliere netwerkaansluitingen die telecommunicatieverbindingen bieden ten behoeve van exclusief gebruik door de afnemer.

2. Onder telecommunicatiediensten in de zin van artikel 24, lid 2, van Richtlijn 2006/112/EG valt niet het volgende:

a) langs elektronische weg verrichte diensten;

b) radio- en televisieomroepdiensten (hierna „omroepdiensten" genoemd).

Artikel 6 ter

1. Omroepdiensten betreffen diensten bestaande in de levering van audio- en audiovisuele inhoud, zoals radio- of televisieprogramma's die door en onder de redactionele verantwoordelijkheid van een aanbieder van mediadiensten op basis van een programmaschema via communicatienetwerken aan het grote publiek worden aangeboden voor het gelijktijdig beluisteren of bekijken.

2. Onder lid 1 valt met name het volgende:

a) radio- en televisieprogramma's die worden uitgezonden of heruitgezonden via een radio- of televisienetwerk;

b) radio- en televisieprogramma's die via het internet of een soortgelijk elektronisch netwerk (IP-streaming) worden verspreid indien de uitzending van die programma's samenvalt met de uitzending of heruitzending van die programma's via een radio- of televisienetwerk.

3. Onder lid 1 valt niet het volgende

a) telecommunicatiediensten;

b) langs elektronische weg verrichte diensten;

c) het verstrekken van informatie over bepaalde programma's op aanvraag;

d) de overdracht van uitzend- of doorgifterechten;

e) de leasing van technische uitrusting of faciliteiten die voor de ontvangst van een uitzending worden gebruikt;

f) radio- of televisieprogramma's die via het internet of een soortgelijk elektronisch netwerk (IP-streaming) worden verspreid, tenzij de uitzending van die programma's samenvalt met de uitzending van die programma's via radio- of televisienetwerken.

Artikel 7

1. De in Richtlijn 2006/112/EG bedoelde „langs elektronische weg verrichte diensten" betreffen diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn en slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen, en zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht.

2. Onder lid 1 valt met name het volgende:

a) de levering van gedigitaliseerde producten in het algemeen, daaronder begrepen software en wijzigingen of bijwerkingen van software;

b) diensten die erin bestaan de aanwezigheid van een onderneming of persoon op een elektronisch netwerk, zoals een website of webpagina, te verzorgen of te ondersteunen;

c) automatisch door een computer over het internet of een elektronisch netwerk voortgebrachte diensten in antwoord op specifieke door de afnemer ingevoerde gegevens;

d) de toewijzing onder bezwarende titel van het recht om goederen of diensten te koop aan te bieden op een website die als onlinemarktplaats fungeert, waar de potentiële kopers via een geautomatiseerde procedure een bod uitbrengen en de partijen via een door de computer gegenereerd e-mailbericht op de hoogte worden gebracht van de totstandkoming van een verkoop;

e) internetdienstpakketten (ISP's) waarbij de telecommunicatie-component een ondergeschikt hulpelement is (d.w.z. pakketten waarin meer dan alleen internettoegang wordt verschaft en die andere elementen omvatten, zoals webpagina's met inhoud die toegang verschaffen tot nieuwsberichten, weerberichten of toeristische informatie, spellensites, site hosting, onlinediscussiefora enz.);

f) de in bijlage I genoemde diensten.

3. Onder lid 1 valt niet het volgende:

a) omroepdiensten;

b) telecommunicatiediensten;

c) goederen waarbij de bestelling en de verwerking van de bestelling langs elektronische weg geschieden;

d) cd-roms, floppydisks en soortgelijke materiële informatiedragers;

e) drukwerk, zoals boeken, nieuwsbrieven, dagbladen of tijdschriften;

f) cd's en audiocassettes;

g) videocassettes en dvd's;

h) spellen op cd-rom;

i) diensten van beroepsbeoefenaren, zoals advocaten en financiële raadgevers, die hun cliënten per e-mail raad geven;

j) onderwijs waarbij een leraar de inhoud van de cursus over het internet of een elektronisch netwerk, zoals een afstandsverbinding, uiteenzet;

k) materiële offlineherstellingsdiensten van computerapparatuur;

l) offlinegegevensopslag;

m) reclame, zoals in dagbladen, op affiches en op de televisie;

n) telefonische hulpdiensten;

o) onderwijs uitsluitend door middel van schriftelijke cursussen, zoals over de post verzonden cursussen;

p) klassieke veilingen met rechtstreeks menselijk ingrijpen, ongeacht de wijze waarop het bieden gebeurt;

t) toegangsbewijzen voor culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs-, amusements- of soortgelijke evenementen die online worden geboekt;

u) accommodatie, autoverhuur, restaurantdiensten, personenvervoer of soortgelijke diensten die online worden geboekt.

Bijlage I

1. Punt 1) van bijlage II bij Richtlijn 2006/112/EG:

a) hosting van websites en webpagina's;

b) geautomatiseerd onlineafstandsonderhoud van programma's;

c) afstandsbeheerssystemen;

d) onlinegegevensopslag waarbij specifieke gegevens elektronisch worden opgeslagen en opgevraagd;

e) onlinelevering van schijfruimte op verzoek.

2. Punt 2) van bijlage II bij Richtlijn 2006/112/EG:

a) toegang tot of downloaden van software met inbegrip van aankoop-/boekhoudprogramma's en antivirussoftware plus bijwerkingen;

b) software die voorkomt dat banneradvertenties op het scherm verschijnen, ook bekend als bannerblockers;

c) downloaddrivers zoals software die de interface vormt tussen computers en randapparatuur, zoals printers;

d) online geautomatiseerde installatie van filters op websites;

e) online geautomatiseerde installatie van firewalls.

3. Punt 3) van bijlage II bij Richtlijn 2006/112/EG:

a) toegang tot of downloaden van desktopthema's;

b) toegang tot of downloaden van fotografische afbeeldingen of screensavers;

c) gedigitaliseerde inhoud van boeken en andere elektronische publicaties;

d) abonnering op onlinedagbladen en -tijdschriften;

e) weblogs en websitestatistieken;

f) onlinenieuws, -verkeersinformatie en -weerberichten;

g) online-informatie die automatisch door de software wordt voortgebracht in antwoord op specifieke door de klant ingevoerde gegevens, zoals juridische en financiële gegevens, met inbegrip van gegevens zoals voortdurend geactualiseerde beursgegevens;

h) beschikbaarstelling van advertentieruimte met inbegrip van banneradvertenties op een website/webpagina;

i) gebruik van zoekmachines en internetadresboeken.

4. Punt 4) van bijlage II bij Richtlijn 2006/112/EG:

a) toegang tot of downloaden van muziek op computers en mobiele telefoons;

b) toegang tot of downloaden van jingles, fragmenten, beltonen of andere klanken;

c) toegang tot of downloaden van films;

d) downloaden van spellen op computers en mobiele telefoons;

e) toegang tot geautomatiseerde onlinespellen die afhankelijk zijn van het internet of soortgelijke elektronische netwerken en waarbij de spelers zich op afstand van elkaar bevinden;

f) ontvangen van radio- of televisieprogramma's die worden verspreid via een radio- of televisienetwerk, het internet of een soortgelijk elektronisch netwerk voor het beluisteren of bekijken van programma's op een moment naar keuze en op individueel verzoek op basis van een door de verrichter van mediadiensten samengesteld programma-aanbod, zoals televisie of video op aanvraag;

g) ontvangen van radio- of televisieprogramma's die verspreid worden via het internet of een soortgelijk elektronisch netwerk (IP-streaming), tenzij de uitzending van die programma's samenvalt met de uitzending ervan via een radio- en televisienetwerk;

h) het aanbieden van audio- en audiovisuele inhoud via communicatienetwerken die niet wordt aangeboden door en onder de redactionele verantwoordelijkheid van een aanbieder van mediadiensten;

i) de doorlevering van de audioproducten en audiovisuele producten van een aanbieder van mediadiensten via communicatienetwerken door een andere persoon dan de aanbieder van mediadiensten.

5. Punt 5) van bijlage II bij Richtlijn 2006/112/EG:

a) geautomatiseerd afstandsonderwijs dat enkel over het internet of soortgelijke elektronische netwerken kan worden verstrekt en dat weinig of geen menselijk ingrijpen vergt, met inbegrip van virtuele klaslokalen, behalve wanneer het internet of het soortgelijke elektronische netwerk uitsluitend als een instrument voor de communicatie tussen de leraar en de leerling wordt gebruikt;

b) werkboeken die door de leerling online worden ingevuld en automatisch worden gecorrigeerd, zonder menselijk ingrijpen.

Artikel 9 bis

1. Wanneer de langs elektronische weg verrichte diensten worden verricht via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal zoals een marktplaats voor applicaties, wordt een belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, voor de toepassing van artikel 28 van Richtlijn 2006/112/EG geacht in eigen naam maar voor rekening van de verrichter van deze diensten te handelen, tenzij die dienstverrichter door die belastingplichtige uitdrukkelijk wordt aangewezen als degene die de dienst verricht en dat in de contractuele regelingen tussen de partijen duidelijk wordt gemaakt.

Teneinde de verrichter van de langs elektronische weg verrichte diensten te beschouwen als zijnde uitdrukkelijk door de belastingplichtige aangewezen als degene die deze diensten verricht, moet aan de volgende voorwaarden worden voldaan:

a) in de factuur die wordt opgemaakt of beschikbaar wordt gesteld door elke belastingplichtige door wiens tussenkomst de langs elektronische weg verrichte diensten worden verricht, moeten deze diensten en de dienstverrichter worden vermeld;

b) in de rekening of het betalingsbewijs die c.q. dat wordt opgemaakt of ter beschikking van de afnemer wordt gesteld, moeten de elektronische diensten en de dienstverrichter worden vermeld.

Voor de toepassing van dit lid is het een belastingplichtige die, wat langs elektronische weg verrichte diensten betreft, goedkeuring verleent om de afnemer de diensten in rekening te brengen of om de diensten te verrichten, of de algemene voorwaarden voor het verrichten van de diensten vaststelt, niet toegestaan uitdrukkelijk een andere persoon aan te wijzen als de verrichter van deze diensten.

2. Lid 1 is ook van toepassing wanneer telefoondiensten die worden aangeboden via het internet, daaronder begrepen Voice over Internet Protocol (VoIP), worden verricht via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal zoals een marktplaats voor applicaties en worden verricht onder dezelfde voorwaarden als vermeld in dat lid.

3. Dit artikel is niet van toepassing op een belastingplichtige die alleen voorziet in de verwerking van betalingen met betrekking tot langs elektronische weg verrichte diensten of tot telefoondiensten die worden aangeboden via het internet, daaronder begrepen Voice over Internet Protocol (VoIP), en waarbij die langs elektronische weg verrichte diensten of telefoondiensten niet door zijn tussenkomst worden verricht.

Artikel 13 bis

De plaats waar een niet-belastingplichtige rechtspersoon gevestigd is, als bedoeld in artikel 56, lid 2, eerste alinea, en de artikelen 58 en 59 van Richtlijn 2006/112/EG, is:

a) de plaats waar de centrale bestuurstaken van zijn bedrijf worden uitgeoefend, of

b) de plaats van iedere andere inrichting die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een — wat personeel en technische middelen betreft — geschikte structuur om de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en gebruiken.

Artikel 18, lid 2

2. Een dienstverrichter kan, tenzij hij over tegengestelde informatie beschikt, ervan uitgaan dat een in de Gemeenschap gevestigde afnemer de status van niet-belastingplichtige heeft wanneer hij aantoont dat die afnemer hem niet diens individuele btw-identificatienummer heeft meegedeeld

Een verrichter van telecommunicatiediensten, omroepdiensten of langs elektronische weg verrichte diensten kan evenwel, ongeacht tegengestelde informatie, ervan uitgaan dat een in de Gemeenschap gevestigde afnemer de status van niet-belastingplichtige heeft zolang die afnemer hem niet zijn individuele btw-identificatienummer heeft meegedeeld.

Artikel 24

Wanneer diensten waarop artikel 56, lid 2, eerste alinea, of de artikelen 58 en 59 van Richtlijn 2006/112/EG van toepassing zijn, worden verricht voor een niet-belastingplichtige die in meer dan één land is gevestigd of die zijn woonplaats in het ene land en zijn gebruikelijke verblijfplaats in het andere land heeft, wordt voorrang verleend:

a) in het geval van een niet-belastingplichtige rechtspersoon, aan de in artikel 13 bis, onder a), van deze verordening bedoelde plaats, tenzij er bewijs is dat de dienst wordt gebruikt in de inrichting, bedoeld onder b) van dat artikel;

b) in het geval van een natuurlijke persoon, aan de plaats waar hij zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft, tenzij er bewijs voorhanden is dat de dienst wordt gebruikt op zijn woonplaats.

Onderafdeling 3 bis
Vermoedens betreffende de plaats van vestiging van de afnemer

Artikel 24 bis

1. Wanneer een verrichter van telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten dergelijke diensten verricht op een plaats zoals een telefooncel, een wifi-hotspot, een internetcafé, een restaurant of een hotellobby, waarbij de afnemer fysiek op die plaats aanwezig moet zijn opdat de dienst door die verrichter voor hem kan worden verricht, geldt voor de toepassing van de artikelen 44, 58 en 59 bis van Richtlijn 2006/112/EG het vermoeden dat de afnemer op die plaats gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft en dat het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie van de dienst op die plaats geschieden.

2. Als de in lid 1 van dit artikel bedoelde plaats zich bevindt aan boord van een schip, vliegtuig of trein waarmee een passagiersvervoerdienst wordt verricht binnen de Gemeenschap overeenkomstig de artikelen 37 en 57 van Richtlijn 2006/112/EG, is die plaats het land van vertrek van de passagiersvervoerdienst.

Artikel 24 ter

Indien, voor de toepassing van artikel 58 van Richtlijn 2006/112/EG, telecommunicatiediensten, omroepdiensten of langs elektronische weg verrichte diensten worden verricht voor een niet-belastingplichtige:

a) via diens vaste lijn, geldt het vermoeden dat de afnemer gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft op de plaats waar de vaste lijn geïnstalleerd is;

b) via mobiele netwerken, geldt het vermoeden dat de afnemer gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft in het land dat wordt aangeduid met de mobiele landencode van de simkaart die wordt gebruikt bij het afnemen van die diensten;

c) waarvoor het gebruik van een decoder of soortgelijk toestel of een viewing card vereist is en indien er geen vaste lijn wordt gebruikt, geldt het vermoeden dat de afnemer gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft op de plaats waar die decoder of dat soortgelijke toestel zich bevindt of, indien die plaats niet bekend is, de plaats waarheen de viewing card is gezonden met het oog op gebruik aldaar;

d) onder andere dan de in artikel 24 bis en de in dit artikel onder a), b) en c), bedoelde omstandigheden, geldt het vermoeden dat de afnemer gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft op de plaats die door de dienstverrichter als zodanig is vastgesteld aan de hand van twee afzonderlijke, niet-tegenstrijdige, in artikel 24 septies van deze verordening vermelde bewijsstukken.

Onderafdeling 3 ter
Weerleggen van vermoedens

Artikel 24 quinquies

1. Een verrichter die een in artikel 58 van Richtlijn 2006/112/EG vermelde dienst verricht, kan het in artikel 24 bis, of in artikel 24 ter, onder a), b) of c), bedoelde vermoeden weerleggen op grond van drie afzonderlijke, niet-tegenstrijdige bewijsstukken waaruit blijkt dat de afnemer gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats op een andere plaats heeft.

2. Een belastingdienst kan vermoedens uit hoofde van artikel 24 bis, 24 ter of 24 quater weerleggen in geval van aanwijzingen voor verkeerd gebruik of misbruik door de dienstverrichter.

Onderafdeling 3 quater
Bewijs voor de vaststelling van de plaats van vestiging van de afnemer en weerlegging van vermoedens

Artikel 24 septies

Met het oog op de toepassing van de regels in artikel 58 van Richtlijn 2006/112/EG en de vervulling van de voorschriften in artikel 24 ter, onder d), of in artikel 24 quinquies, lid 1, van deze verordening, dient met name het volgende als bewijs:

a) het factuuradres van de afnemer;

b) het internetprotocoladres (IP-adres) van het door de afnemer gebruikte toestel of een andere methode voor het bepalen van de geografische locatie;

c) bankgegevens, zoals de plaats waar de voor de betaling gebruikte bankrekening wordt aangehouden of het factuuradres van de afnemer waarover die bank beschikt;

d) de mobiele landencode (MCC) van het IMSI-nummer (identiteitsnummer ten behoeve van internationale mobiliteit) dat is opgeslagen op de door de afnemer gebruikte simkaart (identiteitsmodule abonnee);

e) de plaats van de vaste lijn van de afnemer, langs welke de dienst voor hem wordt verricht;

f) andere zakelijk relevante gegevens.

Artikel 31 quater

Voor het bepalen van de plaats van een telecommunicatiedienst, omroepdienst of langs elektronische weg verrichte dienst die door een in eigen naam handelende belastingplichtige wordt verricht tezamen met de verstrekking van accommodatie in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, zoals vakantiekampen of locaties die zijn ontwikkeld voor gebruik als kampeerterreinen, wordt die dienst beschouwd als zijnde verricht op deze plaatsen.

Artikel 33 bis

De verstrekking van toegangsbewijzen voor een cultureel, artistiek, sportief, wetenschappelijk, onderwijs-, amusements- of soortgelijk evenement door een tussenpersoon die in eigen naam maar voor rekening van de organisator handelt of door een andere belastingplichtige dan de organisator die voor eigen rekening handelt, valt onder artikel 53 en artikel 54, lid 1, van Richtlijn 2006/112/EG.

13.3. Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad

Artikel 2

Voor telecommunicatiediensten, radio- en televisieomroepdiensten of langs elektronische weg verrichte diensten die door een in de Gemeenschap gevestigde dienstverrichter worden verricht voor een niet-belastingplichtige die in de Gemeenschap gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, is het volgende van toepassing:

a) de plaats van de dienst met betrekking tot elk belastbaar feit dat vóór 1 januari 2015 plaatsvindt, is de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd, zoals bepaald in artikel 45 van Richtlijn 2006/112/EG, ongeacht het tijdstip waarop het verrichten of doorlopend verrichten van de dienst wordt voltooid;

b) de plaats van de dienst met betrekking tot elk belastbaar feit dat op of na 1 januari 2015 plaatsvindt, is de plaats waar de afnemer is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, ongeacht het tijdstip waarop het verrichten of doorlopend verrichten van de dienst is begonnen;

c) wanneer het belastbare feit voor 1 januari 2015 heeft plaatsgevonden in de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd, wordt op of na 1 januari 2015 geen belasting in de lidstaat van de afnemer verschuldigd met betrekking tot hetzelfde belastbare feit.